

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE MAGISTER EN
DERECHO TRIBUTARIO**

**“LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO-
TRIBUTARIOS EN EL ECUADOR”**

GUILLERMO GONZALO LASCANO BÁEZ

DIRECTORA: AB. CARMEN SIMONE LASSO

QUITO, 2013



Pontificia Universidad Católica del Ecuador

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Coordinación de Postgrados
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: jurisprudencia@puce.edu.ec
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca
Apartado postal 17-01-2384
Fax: 593 - 2 - 2991632
Tel: 593 - 2 - 2991630/1
Quito - Ecuador

Quito, 12 de noviembre de 2013

Señor Doctor
Santiago Guarderas
Decano
Facultad de Jurisprudencia
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto de la tesis previa a la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario, elaborada por el señor **GUILLERMO GONZALO LASCANO BÁEZ**, titulada **"LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO-TRIBUTARIOS EN EL ECUADOR"**.

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis de los Principios que rigen a la Prueba en el Derecho Tributario, para centrarse en lo particular y que es el tema central de la investigación: la Práctica de la Prueba en los Procesos Contencioso-Tributarios, y los Medios admisibles.

De igual forma, en mi opinión el maestrante ha transmitido sus ideas, a lo largo de todo el trabajo, en forma muy sistemática, clara y ordenada -lo cual ha hecho que la lectura del mismo sea muy fácil y entretenida-, contando con fuentes bibliográficas apropiadas.

Con los antecedentes señalados, después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **diez sobre diez puntos (10/10)**.

Considero adecuado, Señor Decano, que la Facultad ponga el referido trabajo de investigación en conocimiento de los Tribunales Distritales de lo Fiscal (por medio del Consejo Nacional de la Judicatura), así como del Servicio de Rentas Internas y la Asamblea Nacional, instancias en las cuales se elaborarán y debatirán, respectivamente, las reformas al Código Tributario, para que en dichos procedimientos pre legislativo y legislativo, los actores involucrados se nutran del trabajo de investigación realizado por el señor Lascano.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

Roberto Silva Legarda, LL.M.

Profesor de Derecho Tributario
Coordinador Académico - Maestría en Derecho Tributario

Quito octubre 28, 2013

Doctor
Santiago Guarderas I.
Decano de la Facultad de Jurisprudencia.
Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
Ciudad.-

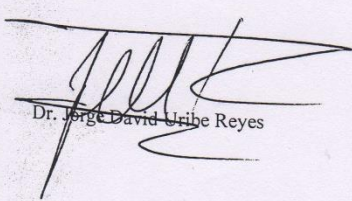
De mi consideración.

Conforme al pedido que se me efectuara mediante Oficio No. 541-SJG-13 de fecha 6 de septiembre de los corrientes, a continuación sirvase encontrar el informe cualitativo de la disertación de la maestría titulada **"LA PRACTICA DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO-TRIBUTARIO EN EL ECUADOR"** elaborada por el señor Guillermo Lascano Báez, previo a la obtención de magister.

1. La Disertación elaborada demuestra un trabajo investigativo a nivel tanto jurídico como práctico, destacando la importancia de la práctica de la prueba dentro del proceso contencioso-tributario.
2. La Disertación demuestra un importante dominio de la realidad de la práctica de la Prueba en esta materia.
3. En cuanto se refiere al tema de la Disertación, es de destacar que el mismo conlleva gran importancia y es de suma actualidad, toda vez que la práctica de la prueba es un elemento gravitante en la consumación de la justicia.
4. La bibliografía y material utilizado, están acorde a la complejidad de la materia.

Por las consideraciones expuestas y toda vez que la Tesis cumple con todos los requisitos, la misma merece una calificación de 10 sobre 10.

Atentamente.



Dr. Jorge David Uribe Reyes

ABSTRACT

La presente tesis busca aproximarse a la prueba tributaria desde lo abstracto hacia lo concreto. En primer lugar se analizan los principios generales de la prueba en materia tributaria, pasando por los aspectos concretos de la práctica probatoria, para finalmente realizar el análisis particular de los medios de prueba admisibles en el proceso contencioso-tributario. De esta manera, se resalta la identidad propia de la prueba tributaria en el contexto del juicio tributario, adaptando las instituciones probatorias comunes a las particularidades del Derecho Tributario.

De los principios generales de la prueba en materia tributaria se hace referencia a dos clasificaciones que, proviniendo de distintas fuentes, aportan los grandes lineamientos que el tribunal juzgador deberá observar en todo momento como rectores del debido proceso y de la adecuada práctica probatoria. La primera clasificación se refiere a los principios constitucionales como son la legalidad, la igualdad, el debido proceso, oralidad, gratuidad, publicidad e intimidad. Estos principios se abordan como verdaderos límites al poder del Estado. Así, se demuestra la dialéctica entre el contribuyente (a quien le asisten los derechos que conforman todo el marco constitucional) y el Estado, que aparece en su calidad de Administración Tributaria (y parte demandada) y como administración de justicia.

Complementariamente a los principios constitucionales, aparecen los principios procesales que la Ley, la jurisprudencia y la doctrina han reconocido como presupuestos procesales fundamentales en el proceso contencioso-tributario. Los principios aludidos son: dispositivo, concentración, preclusión, contradicción, unidad, adquisición o comunidad, lealtad y veracidad, inmediación, originalidad, obtención coactiva de los medios materiales de prueba y de esencia sobre la forma.

Los momentos procesales dentro de los cuales se estudia el tema, se refieren a la proposición, aseguramiento, admisión, recepción y práctica de la prueba tributaria, resaltando la dinámica que se produce entre las partes procesales y el tribunal como director

de la actividad probatoria. En este punto el planteamiento consiste en dilucidar un equilibrio razonable y justo entre el principio dispositivo (que garantiza la independencia e imparcialidad del tribunal) frente al principio de oficiosidad tributaria (como una fórmula de aproximación activa a la verdad objetiva de la relación tributaria).

La formulación de los requisitos que le corresponde observar al tribunal para admitir y valorar la prueba se encuentran divididos en dos: intrínsecos y extrínsecos. En los primeros observaremos la fuerza de convicción aportada por los medios de prueba en el proceso, inherentes a la actividad probatoria, mientras que en los segundos nos referiremos a las circunstancias formales en las que se encuentra envuelto el medio de prueba para su proposición.

En cuanto al estudio de los aspectos nucleares y más trascendentales de la prueba, tenemos los siguientes aspectos: finalidad, objeto, tema, carga y valoración. En ellos encontraremos el corazón de la prueba contencioso-tributaria, y los aspectos que deben ser discutidos y considerados en el proceso. Se formularán aquellos presupuestos requeridos para generar certeza y convicción del juzgador tributario, así como los hechos previstos en las normas que generan efectos tributarios (establecer la obligación tributaria, hecho generador, su base imponible, tarifa, sujeto activo, sujeto pasivo, exoneraciones, deducciones, rebajas, etc). También se demostrará que los hechos que no necesitan ser probados responden a las necesidades lógicas del proceso, y se establecerán parámetros de demostración de lo que realmente importa al proceso contencioso-tributario. Además, se formulará la aplicación tributaria de la doctrina de la prueba dinámica como una innovación a la actividad probatoria en esta materia.

Finalmente, esta disertación realiza un análisis específico y particular de los medios de prueba admisibles en el proceso contencioso-tributario, del cual podremos establecer el valor probatorio específico, así como los presupuestos de eficacia y validez de los distintos medios de prueba. Haremos hincapié en las especificidades probatorias que requiere la prueba tributaria, y en los medios de prueba más importantes dentro de esta materia.

I. TABLA DE CONTENIDOS

Contenido	Página
I. TABLA DE CONTENIDOS	6
II. “LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO- TRIBUTARIOS EN EL ECUADOR”	8
1. CAPÍTULO I: PRINCIPIOS GENERALES DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	12
1.1 Principios constitucionales que rigen la prueba tributaria.....	13
1.1.1 Principio de legalidad probatoria.....	15
1.1.2 Principio de igualdad	20
1.1.2.1 La equidad como principio de valoración probatoria.....	24
1.1.3 Principios del debido proceso.....	26
1.1.4 Principio de oralidad.....	31
1.1.5 Principio de gratuidad.....	33
1.1.6 Principio de publicidad y derecho a la privacidad e intimidad.....	38
1.2 Aplicación de los principios procesales de la práctica de la prueba en materia tributaria	47
1.2.1 Principio dispositivo	47
1.2.2 Principio de concentración	50
1.2.3 Principio de preclusión	51
1.2.4 Principio de contradicción	52
1.2.5 Principio de unidad.....	54
1.2.6 Principio de adquisición o comunidad.....	54
1.2.7 Principio de lealtad y veracidad.....	56
1.2.8 Principio de inmediación	59
1.2.9 Principio de originalidad	62
1.2.10 Principio de obtención coactiva de los medios materiales de prueba.....	62
1.2.11 Principio de la esencia sobre la forma	65

2.	CAPÍTULO II: LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO-TRIBUTARIOS.....	68
2.1	Fases y etapas de la actividad probatoria en el proceso contencioso-tributario	68
2.1.1	Producción u obtención de la prueba.....	69
2.1.1.1	Averiguación de la prueba	70
2.1.1.2	Aseguramiento de la prueba	70
2.1.2	Proposición de la prueba.....	72
2.1.3	Admisión y ordenación.....	75
2.1.4	Recepción y práctica.....	77
2.2	Requisitos intrínsecos y extrínsecos de la prueba tributaria	80
2.2.1	Requisitos intrínsecos	81
2.2.1.1	Conducencia	81
2.2.1.2	Pertinencia o relevancia.....	84
2.2.1.3	Utilidad	85
2.2.2	Requisitos extrínsecos	87
2.2.2.1	Oportunidad	87
2.2.2.2	Formalidades	88
2.2.2.3	Legitimación.....	88
2.3	Finalidad de la Prueba Tributaria	89
2.4	Objeto de la Prueba en los Procesos Contencioso-Tributarios	95
2.4.1	Conductas humanas	98
2.4.2	Hechos de la naturaleza	99
2.4.3	Cosas materiales y hechos de la realidad.....	100
2.4.4	Personalidad y sus vínculos	101
2.4.5	Normas contables y financieras como objeto de prueba	103
2.4.6	El derecho extranjero como objeto de prueba	104
2.5	Tema de Prueba en los Procesos Contencioso-Tributarios.....	106
2.5.1	Hechos que no necesitan ser probados	108
2.5.1.1	Hechos confesados o admitidos por las partes	108
2.5.1.2	Hechos presumidos legalmente	110

2.5.1.3	Hechos materia de cosa juzgada	111
2.5.1.4	Hechos indefinidos	112
2.5.1.5	Hechos notorios y evidentes	116
2.6	Carga de la Prueba	117
2.6.1	Carga probatoria dinámica en el proceso contencioso-tributario	123
2.6.1.1	Concepto	124
2.6.1.2	Caracteres de la doctrina.....	125
2.6.1.3	Críticas a la doctrina	127
2.7	Presunciones y Prueba Indiciaria en el Proceso Contencioso-Tributario...	128
2.7.1	Varios ejemplos de presunciones.....	131
2.7.2	Indicios	137
2.8	Valoración de la Prueba Tributaria en Sede Jurisdiccional.....	138
2.8.1	La sana crítica como sistema de valoración probatoria	140
2.9	Facultad Oficiosa del Tribunal Distrital de lo Fiscal	143
2.10	Formación de la Prueba en la Etapa Administrativa.....	145
3	CAPÍTULO III: ANÁLISIS PARTICULAR DE LOS MEDIOS DE PRUEBA ADMISIBLES EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO-TRIBUTARIOS	153
3.1	Prueba Instrumental	154
3.1.1	La contabilidad	157
3.1.2	Acta de determinación y expediente administrativo.....	162
3.2	Declaraciones del Contribuyente.....	164
3.3	La exhibición	165
3.4	Confesión Judicial.....	167
3.5	Prueba testimonial	168
3.6	Prueba Pericial.....	170
3.6.1	Reconocimiento Pericial	171
3.6.2	Criterio pericial	172
3.6.3	Honorarios periciales	173
3.7	Inspección Judicial.....	173
III.	CONCLUSIONES	176

IV.	RECOMENDACIONES.....	185
V.	BIBLIOGRAFÍA	187

II. LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO- TRIBUTARIOS EN EL ECUADOR

La prueba tributaria, entendida como todo acto procesal que forma el convencimiento en el tribunal¹ respecto de la verdad de los elementos fácticos y jurídicos de la obligación tributaria o demás cuestiones de conocimiento que está llamado a conocer, resulta, sin lugar a dudas, el núcleo central de la actividad del proceso contencioso- tributario. Tanto es así que se afirma que un derecho vale lo mismo que no poder probarlo. Esta importancia no es menor en el ámbito tributario, aunque su estudio en escasas ocasiones se ha enfocado en tratar a profundidad la prueba con sus particularidades.

La prueba a la que nos referimos, consiste en la actividad de comparación entre lo que se afirma sobre los hechos (ya sea en el acto impugnado, en la demanda o en su contestación a la demanda) y la realidad de los mismos, en el contexto de un proceso contencioso-tributario, destinada a generar una convicción en el juzgador (sea este el Tribunal Distrital de lo Fiscal o la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia), a través de los medios de prueba que la ley ha consignado para el efecto. Esta actividad se realiza en dos tiempos claramente definidos, como son: a) conversión de los hechos de la realidad por intermedio de afirmaciones instrumentales expresadas a través de los medios de prueba admitidos; y,² b) comparación de lo afirmado por las partes con los elementos que han incorporado para sustentar los mismos.³

La doctrina atribuye al término “prueba” varios significados. En primer lugar, la relaciona con el medio que sirve para probar (prueba documental, prueba testimonial, prueba pericial,

¹DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 34.

² Serra Domínguez, *Contribución al estudio de la prueba*. Revista Jurídica de Cataluña. 1969.

³Ibídem.

entre otras). En segundo lugar, la refiere a los distintos momentos procesales que integran el procedimiento probatorio (proponer prueba, practicar prueba, valorar prueba, entre otros). Y en tercer lugar se la asimila a su resultado (“han quedado probados los hechos”). Todas estas acepciones de “prueba” serán indistintamente utilizadas en la presente disertación, y en función del contexto en que se usen, podrá discernirse cuál es su significado concreto.

Como ya se dijo, la importancia y amplitud de la prueba y su trascendencia en el proceso tienen que ver directamente con la calidad de justicia que se imparte. No obstante, la prueba en general, y la prueba tributaria en particular, han sido escasamente abordadas por la doctrina nacional e internacional, por lo que consideramos que en este tema no se ha dicho la última palabra y quedan todavía muchos dogmas por cuestionarse. Sabemos que la institución de la prueba judicial conserva su unidad conceptual, cualquiera que sea la materia que se trate, pero podemos encontrar variaciones significativas y particularidades dependiendo de las ideologías con las que cada materia se aborde. Aquellas diferencias modifican aspectos como la práctica, valoración, admisión, entre otros. La materia tributaria no es la excepción.

En el Estado de Derecho (Estado Constitucional de Derechos y Justicia en el caso del Ecuador), el derecho tributario como género, y su especie, que es el derecho procesal tributario, son una manifestación muy concreta, especial y técnica de los límites impuestos al Estado frente al ciudadano como sujeto pasivo último de la obligación tributaria. Todo lo cual ha sido ampliamente abordado por los tratadistas, pero que, en muy pocos casos, la doctrina ha abordado con una finalidad práctica orientada a la prueba. Así, en palabras de Juan Moreno Fernández, el contexto en el que se desenvuelve la prueba tributaria es el siguiente:

“No se puede exigir a los ciudadanos, no ya que cumplan con su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, sino que colaboren además en la gestión de tributos ajenos; que conozcan el sistema tributario a la perfección, sin

*posibilidad de equivocarse a riesgo de ser sancionados, en caso contrario; que interpreten y apliquen las normas no como se deriva de su propio contenido, sino como a la Administración le interesa que la interpreten. Y para ello se les ofrece un sistema de normas prolijo, complejo, heterogéneo, disperso, oscuro, confuso, impreciso, variable, transitorio, pero acompañado de un régimen sancionador contundente (y altamente discrecional para la Administración). En cambio, cuando es la Administración la que se equivoca, no hay infracción. Tampoco hay sanción. Todo lo más que conseguirán los ciudadanos es el abono de un interés de demora y, en su caso, de los gastos de prestación de garantías, tras un inacabable vía impugnatoria.*⁴

Siendo que la prueba es la única forma de demostrar la realidad de lo que se afirma, aquella es un auténtico derecho inherente y fundamental de la persona y tiene un carácter que excede el derecho tributario, pues no basta con tener la razón, es necesario probarlo.⁵ Pero este derecho, de naturaleza muy tangible y concreta, también lo ejerce la Administración Tributaria, la cual, junto con el contribuyente, lo hacen valer en el contexto de las vías de impugnación tributaria cuya iniciativa, en todos los casos, le corresponde al contribuyente. Debido a la amplitud que podría tomar el objeto de estudio, la presente disertación se centra específicamente en la prueba practicada, dispuesta y valorada en el proceso contencioso-tributario ecuatoriano, excluyendo procesos administrativo-tributarios, de ejecución de obligaciones tributarias, procesos sancionatorios o de cualquier otra índole.

Por lo tanto, la prueba a la cual tantas veces nos hemos referido se enmarca en los procedimientos incoados por los contribuyentes que tienen por objeto cuestionar e impugnar las decisiones de la Administración Tributaria, referidas a acciones de impugnación o acciones directas⁶, y obtener de parte del tribunal, la emisión de una sentencia que se pronuncie sobre la controversia.⁷ No podemos olvidar que la prueba se

⁴Moreno Fernández, Juan. *La discrecionalidad en el derecho tributario*. Valladolid, Lex Nova, 1998. Pág. 31.

⁵Buitrago, Ignacio, y Calvo, Rubén. *La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Revista “Derecho Fiscal”. Número. XLII.

⁶Señaladas en los Arts. 220 y 221 del Código Tributario.

⁷Chau Quispe, Lourdes. *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 52.

reviste de un interés público indudable, pues la misma tiene la finalidad de generar certeza en la mente del juzgador, en base de la cual administrará justicia. Sin perjuicio del interés particular del actor de un juicio contencioso-tributario, se encuentra el interés público que en cada juicio existe, a modo de control de la actividad jurisdiccional. Hernando Devis Echandía al referirse a la prueba, nos dice que *“aparece evidente que la prueba tiene un fin que va más allá de la persona del juez, y se refleja y expande en el amplio dominio de la conciencia social a través de los diversos órganos de control que dispone la sociedad”*⁸

La disertación que se expone a continuación analizará en sus tres capítulos las particularidades que la prueba tributaria manifiesta a la luz de sus principios constitucionales, legales y doctrinarios (Capítulo I); para pasar luego a la formación y práctica de la misma dentro del proceso contencioso-tributario (Capítulo II); y finalmente, estudiará particularmente los medios de prueba admisibles y su eficacia en el ámbito tributario (Capítulo III).

⁸DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 120.

1. CAPÍTULO I: PRINCIPIOS GENERALES DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

La prueba, su aplicación, práctica y valoración son el eje transversal del proceso contencioso-tributario, por lo que, necesariamente, se sujeta al irrestricto respecto de derechos constitucionales y legales (tanto procesales como tributarios). Aunque en sí misma pueda ser considerada como el ejercicio del derecho a la defensa, la doctrina ha abordado la prueba aparejada de todos los derechos de naturaleza procesal. De igual manera, el Derecho Tributario reviste de características especiales a la prueba en esta materia, debido a la importancia que tiene para el Estado la recaudación de tributos. Hablamos particularmente de un régimen especial de presunciones, ficciones, traslados de carga de la prueba, entre otros que se han establecido para el derecho tributario, que terminan afectando la manera en la que los sujetos procesales han de practicar su prueba, así como la valoración que de la misma haga el tribunal.

Al Derecho Tributario debe atribuírsele especial interés por ser la materia en la que el Estado asume un triple rol pues, tiene la facultad privativa del Presidente de la República de presentar proyectos de ley en materia tributaria y la potestad impositiva ejercida a través de Asamblea Nacional; es acreedor de la obligación tributaria por intermedio de las Administraciones Tributarias central, seccional o de excepción; y a su vez administra justicia en el proceso contencioso-tributario, mediante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, o Corte Nacional de Justicia, dependiendo del caso.⁹

Ante ese Estado que avasalla todos los espacios, el contribuyente goza de las más amplias garantías y derechos constitucionales para ejercer a plenitud la vía de impugnación contencioso-tributaria y oponerse fundamentadamente a cualquier actuación que sea ilegal o ilegítima por parte de aquel. De su lado los intereses fiscales del Estado, representados por la Administración Tributaria gozan de una cuestionable presunción de eficacia y se benefician del principio constitucional de suficiencia recaudatoria En la búsqueda del

⁹Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág. 39.

equilibrio entre aquellos intereses contrapuestos, aparece la administración de justicia como independiente e imparcial, garantizando a todos los *litis consortes* los más amplios derechos a ser oídos y a probar.¹⁰

Para solucionar estos dilemas, los principios de la prueba tributaria esclarecen los aspectos dentro de los cuales se ha de desarrollar la contienda y la manera en la que las partes ejercerán sus demostraciones y fundamentaciones probatorias. Según el profesor argentino José Osvaldo Casás “*la misión de los órganos jurisdiccionales no es solamente la de dirimir conflictos aplicando las normas legales y reglamentarias, sino la de juzgar la legitimidad de éstas, defendiendo los derechos fundamentales consagrados en las constituciones contemporáneas (...) y los pactos internacionales*”¹¹.

Para esto, los sujetos procesales gozan de las siguientes garantías probatorias mínimas: a) derecho a presentar y solicitar pruebas; b) derecho a contradecir las pruebas presentadas por la contraparte; c) a fin de garantizar la contradicción, el derecho de que las pruebas sean públicas; d) el derecho a la estricta observancia de parte del juzgador tributario respecto de la legalidad y regularidad de la prueba; e) el derecho a que las pruebas obedezcan siempre al debido proceso; f) el derecho a una correcta valoración de las pruebas presentadas y que, a través de las mismas se indague la verdad material de los hechos argumentados.¹²

Los derechos señalados anteriormente alcanzan a la prueba tributaria mediante una serie de normas constitucionales y legales que vinculan y articulan los principios entre sí. A continuación estudiaremos los mismos.

1.1 Principios constitucionales que rigen la prueba tributaria

¹⁰Buitrago, Ignacio José. *Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 13.

¹¹Casás, José Osvaldo. *El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario*. Buenos Aires, Editorial Ábaco. Pág. 53.

¹²Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimotava edición. Pág 111.

La Constitución de la República es muy fecunda en el reconocimiento de derechos a los ciudadanos frente al poder del Estado. Estos derechos tienen la característica de ser de aplicación inmediata y directa, así como plenamente justiciables;¹³ su interpretación debe realizarse de la manera en que más se favorezca su efectiva vigencia¹⁴; son inalienables, irrenunciables, indivisibles, independientes y de igual jerarquía¹⁵; y su desarrollo es progresivo a través de las normas¹⁶. Dentro de la multiplicidad de derechos que pueden tener relación con la prueba, serán objeto de estudio de esta disertación, los principios de legalidad, igualdad, debido proceso, oralidad, gratuidad, y publicidad. Todos estos, en el contexto de los derechos específicos de la materia tributaria.

El reconocimiento y aplicación de los derechos constitucionales son de absoluto y obligatorio cumplimiento por todos quienes intervienen en el proceso contencioso-tributario, pero principalmente para la Administración Tributaria, así como para los órganos de la administración de justicia que lleguen a conocer de la contienda tributaria. Esto se resalta en el mandato señalado en el Art. 11, numeral 9 de la Constitución según el cual *“El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.”*, y se concreta en la obligación establecida en el Art. 426 de la Constitución y Art. 5 del Código Orgánico de la Función Judicial que indica que todos los jueces, autoridades administrativas y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución.

La desatención a los principios constitucionales acarrea la inmediata e *ipso iure* nulidad de la prueba y sus efectos, constituyéndose como la sanción máxima frente a la violación de la Norma Suprema. El Art. 76 numeral 4 de la Constitución de la República es expreso al señalar que *“Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.”* Esto recalca y pone de relieve

¹³Constitución de la República. Art. 10 numeral 3.

¹⁴Ibidem. Art. 10 numeral 5

¹⁵Ibidem. Art. 10 numeral 6

¹⁶Ibidem. Art. 10 numeral 7

la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico y constitucional, por lo que su violación no puede ser tolerada en ningún caso dentro del proceso contencioso-tributario.

A los principios de índole constitucional se suman aquellos de naturaleza pública propios del derecho tributario. Se debe tener en cuenta que de la naturaleza de la obligación tributaria y de los límites concedidos a las facultades de la Administración se desprenden otros tantos derechos.

Este cúmulo de derechos de índole constitucional asientan de manera enérgica la prohibición de obtención y valoración de cualquier prueba, directa o indirecta, que vulnere los derechos de protección. Sin duda alguna, los principios enunciados a continuación son el origen de otros tantos principios que el ordenamiento jurídico ha reconocido, pero que no son más que aplicaciones concretas a circunstancias jurídicas particulares.

1.1.1 Principio de legalidad probatoria

La prueba tributaria, al encontrarse imbuida tanto por el derecho procesal, como por el derecho tributario, contiene una doble fuente de legalidad. La primera, en cuanto a la relación jurídica-probatoria que se entabla en el proceso contencioso-tributario, y la segunda en cuanto a la vinculación de la Administración Tributaria y de los órganos jurisdiccionales con competencia tributaria hacia el ordenamiento jurídico. La legalidad comporta una consecuencia necesaria y posterior a la juridicidad planteada en las normas y los precedentes jurisprudenciales. Toda vez que las obligaciones tributarias conllevan una afectación patrimonial a los contribuyentes, es preciso limitar cualquier abuso o arbitrariedad de parte del Estado (sea por Administración Tributaria, o sea Función Judicial), más aún cuando se pretende demostrar, a través de la prueba practicada en juicio contencioso-tributario, la legitimidad de un acto de determinación.

Rafael Vergara Sandoval, refiriéndose al principio de legalidad, en el contexto de la prueba tributaria, dice que importa *“la ineludible exigencia de constatar y fijar cuantos datos y elementos de hecho establece la ley como presupuesto para la aplicación de la normativa sustantiva de los tributos, así como de verificar y acreditar, de otro, los hechos relevantes a efectos de la toma de decisión por la Administración sobre el An y el Quantum de una obligación tributaria; acto que, por lo demás se nos ofrece como resultado final del ejercicio de la potestad de comprobación.”*¹⁷

En primer lugar, el principio de legalidad se refiere a las reglas para el ejercicio del derecho a presentar pruebas y contradecir las mismas. Por lo tanto, el tribunal como receptor definitivo de la actividad probatoria, debe garantizar de manera plena e íntegra el cumplimiento de las normas que rigen la realización de la misma. El Art. 76 numeral 7, literal h) de la Constitución establece como un derecho de protección el presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. Así mismo, se refuerza el principio de legalidad con la reafirmación de la seguridad jurídica definida como el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.¹⁸

De otro lado, la protección de la legalidad trae en sí misma la protección de otros derechos fundamentales. Al respecto se ha dicho que: *“la prueba para ser aprehendida, para el proceso de forma válida, requiere el cumplimiento de formalidades de tiempo, modo y lugar y, además, su inmaculación, es decir, exenta de vicios como dolo, error, violencia, etc.”*¹⁹ Estas formalidades, que el principio de legalidad protege son auténticos requisitos extrínsecos de la prueba, esenciales para su legalidad. En este sentido el Art. 117 del Código de Procedimiento Civil es claro al afirmar que sólo la prueba debidamente actuada,

¹⁷Vergara, Sandoval, Rafael. *La Prueba en materia tributaria en Bolivia*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 67.

¹⁸ Constitución de la República. Art. 82.

¹⁹Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimotava edición. Pág 10.

esto es aquella que se ha pedido, presentado y practicado de acuerdo con la ley, hace fe en juicio.

La formalidad, en el contexto del principio de legalidad probatoria, es un elemento esencial de la prueba. La Corte Constitucional Colombiana, ha dicho con acierto:

“Ha de tenerse en cuenta que en el modo de pedir, ordenar y practicar las pruebas se exigen ciertos requisitos (...) que constituyen una ordenación legal, una ritualidad de orden público, lo que significa que son reglas imperativas y no supletiva (SIC), es decir, son de derecho estricto y de obligatorio acatamiento por el juez y las partes.

Por otra parte, el juez como director del proceso, debe garantizar en aras del derecho de defensa de las partes, los principios generales de contradicción y publicidad de la prueba, y en este sentido, debe sujetarse a las exigencias consagradas en el procedimiento para cada una de las pruebas que se pidan. Es decir, señalando para cada una en la providencia correspondiente, el día y la hora en que habrán de practicarse, y en fin, cumpliendo con los requisitos exigidos para decretar y practicar cada prueba particular”²⁰

La legalidad es una garantía para la validez de los elementos de prueba incorporados en el juicio, pues permite que las mismas sean públicas, conocidas y practicadas oportunamente, sin ocultación, con lealtad, asegurando su probidad y veracidad. Según Hernando DevisEchandía, este principio tiene dos aspectos: *“con arreglo al primero, para que la prueba tenga validez se requiere que sea llevada al proceso con los requisitos procesales establecidos en la ley; el segundo exige que se utilicen medios moralmente lícitos y por quien tenga legitimación para aducirla.”²¹*

Según el mismo autor, las formalidades se refieren al momento procesal oportuno, el modo y el lugar que la ley prevé para la práctica de la prueba, con lo que se excluye las “fuentes

²⁰ Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-504/98

²¹ DevisEchandía, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 125.

impuras” de prueba. A estas formalidades se las conoce como requisitos extrínsecos de la prueba, que para el caso tributario se encuentran establecidas en el Código Orgánico de la Función Judicial y el Código Tributario. Por otro lado, encontramos a los requisitos intrínsecos de las pruebas, que se refieren a la ausencia de vicios en la prueba tales como la inconstitucionalidad, el dolo, el error, la violencia, la inmoralidad en el medio de prueba.²²

Como hemos insistido, cuando las pruebas no han sido producidas bajo estricta legalidad, se afectan de nulidad, la misma que vicia la prueba ilicitud²³, ilegalidad²⁴ o irregularidad²⁵. Por un lado, las normas procesales establecen reglas para recibir, practicar, y valorar la prueba, las cuales fijan el estándar de regularidad. Estas normas son subsanables, y permiten que, luego de haber sido enmendada la violación, el juzgador admita la prueba. Por otro, lado tenemos las normas referidas a los derechos fundamentales y principios legales que señalan las más valiosas prerrogativas que disponen todos los ciudadanos, cuya violación no es subsanable, descartando cualquier aprovechamiento probatorio, y conlleva ilegalidad o ilicitud, dependiendo del caso.

De manera directa el principio de legalidad se relaciona con el principio de necesidad de la prueba, según el cual los hechos de manera indispensable deben fijarse en el proceso, a partir de pruebas aportadas por las partes, o inclusive por el tribunal. Por lo tanto, queda excluido del proceso todo conocimiento personal o privado que el juez tributario tenga al respecto, pues el mismo desconocería los principios de publicidad y contradicción en el proceso.²⁶ Así el aforismo latino, *judexsecundumalligata et probataapribusjudicaredebet; quod non estuinactis, non est in hoc mundo* (“el juez debe juzgar de acuerdo con lo alegado y probado por las partes, porque para él, lo que no consta en el proceso no existe en este mundo”), se cumple en el proceso contencioso-tributario. La única excepción a esta regla la

²²DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 126.

²³ Aquella que viola derechos constitucionales y fundamentales tanto en su obtención como en el medio propiamente dicho.

²⁴ Aquella producida en violación de las leyes que regulan la producción de la prueba

²⁵ Aquella que no ha seguido el procedimiento correcto para ser presentada a la valoración del juzgador.

²⁶DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 115.

constituyen los hechos notorios, en cuyo caso se exime de toda prueba respecto de los mismos²⁷. Este tema será tratado con profundidad en el siguiente capítulo.

En segundo lugar, la legalidad de la prueba consiste en el cumplimiento irrestricto de la ley, a la luz de la Constitución, primordialmente por parte del fisco. Si la obligación tributaria nace de la ley por la sola realización del hecho imponible en los aspectos objetivo, subjetivo, temporal y espacial y no como una potestad de la Administración Tributaria, la prueba tributaria sigue la misma suerte, y determina su alcance en función de ella. Por lo tanto, el procedimiento contencioso-tributario, junto con la prueba que se rinde en éste, satisface el presupuesto de legalidad objetiva, pues busca el cumplimiento estricto de la norma jurídico-tributaria. Por lo tanto, *“la tutela del interés fiscal debe contenerse dentro de los parámetros de la ley no más allá, debiendo, en consecuencia propenderse a la obtención de la verdad material.”*²⁸

En este punto resaltamos que el proceso contencioso-tributario es un medio que ayuda a obtener por la vía judicial una imposición justa y legal, para lo cual, el tribunal, con ayuda de los sujetos procesales, deberá aproximarse a la denominada verdad material, siempre tomando en cuenta que la ley es el límite y la meta. En tal virtud, la misma Administración que ejerce en su momento la facultad determinadora y fiscalizadora, y que posteriormente se convierte en parte procesal al defender la legalidad y legitimidad de sus actos administrativos, en virtud de la misma ley se encuentra obligada a aportar pruebas que ayuden a determinar de la mejor manera los tributos que ha determinado. Esto incluye pruebas que puedan beneficiar al contribuyente, pues los fines recaudatorios que persiga la Administración no son más importantes que determinar adecuadamente, y conforme a la ley, la obligación tributaria. Por lo tanto, el principio de legalidad se abre paso a través de la

²⁷El Art. 27 del Código Orgánico de la Función Judicial establece que no se exigirá prueba de los hechos públicos y notorios, debiendo la jueza o juez declararlos en el proceso cuando los tome en cuenta para fundamentar su resolución.

²⁸Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág. 293.

facultad determinadora de la Administración,²⁹ pues toda autoridad administrativa o judicial está obligada a garantizar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico, así como los derechos de las partes.³⁰ De esta manera vemos que el principio de legalidad es un comportamiento de los órganos del estado que se mantiene durante todo el proceso contencioso-tributario y que alcanza la obligación de la aclaración de los hechos.

Las pruebas obtenidas durante el ejercicio de la facultad determinadora, de manera previa al inicio del proceso contencioso-tributario, deben haber sido obtenidas en estricto apego a la actividad reglada, caso contrario se producirían los efectos de los “*frutos del árbol envenenado*” siguiendo la terminología jurídica anglosajona, y por lo tanto, el acto de determinación del tributo y su cuantía estaría viciado, por lo que no surtiría efecto alguno.

1.1.2 Principio de igualdad

El principio de igualdad corresponde a una noción de justicia natural plasmada en los ordenamientos jurídicos. Sin embargo, en el contexto del proceso contencioso-tributario parecería muy distante una equiparación de la situación procesal del contribuyente frente a la administración. La igualdad en el proceso contencioso-tributario conlleva que los litigantes se encuentren en idéntica posición jurídica frente al tribunal, lo cual no corresponde a la realidad. Es evidente la existencia de una ventaja notable de la Administración frente al contribuyente, tanto fáctica como jurídica. Las inmensas posibilidades de obtención de pruebas, acompañadas de un reforzado sistema para ejercer las facultades de la Administración dirigidas a constreñir al contribuyente a rendirse ante la presión ejercida por el fisco, desequilibran la contienda pues los particulares se enfrentan al escrutinio estatal.

²⁹Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 99.

³⁰ Constitución de la república. Art. 76, numeral 1.

Precisamente el principio constitucional de la igualdad busca preservar adecuadamente tanto los derechos particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de tributos.³¹

Según el Art. 76 de la Constitución, toda persona tiene derecho a ser escuchada en igualdad de condiciones frente a su contraparte. Sobre este principio, la doctrina no tiene discrepancias en reconocer que *“en todo proceso debe respetarse el derecho a la defensa contradictoria de las partes contendientes, a quienes debe darse la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos (..)correspondiendo a los órganos judiciales que en un proceso se dé la necesaria contradicción entre las partes, así como que posean idénticas posibilidades de alegar y probar”*³²

Pero la consagración del principio de igualdad en materia contencioso-tributaria se remonta a la creación del Tribunal Fiscal en el Ecuador, lo cual, ciertamente, fue un gran avance en cuanto a la igualdad procesal entre la Administración y los contribuyentes, pues el poder judicial, independiente y autónomo, sería quien dirima las contiendas tributarias. Y no solo hablamos de la autonomía judicial, sino también de la formación de una línea jurisprudencial marcada y consistente que de seguridad y certeza jurídica a las partes. Así, *“la igualdad ante la justicia supone no solamente un trato igualitario a todas las personas comprometidas o sometidas a un mismo proceso o juicio, sino también, el derecho de quienes son juzgados en un juicio determinado de recibir el mismo trato que en otros juicios o procesos han recibido de otras personas que estaban en su misma situación.”*³³

Aunque la Administración Tributaria sostenga lo contrario, el procedimiento de reclamación administrativo (el embrión de lo que será el proceso contencioso-tributario) difícilmente garantizará la igualdad e imparcialidad en su resolución. Siendo la

³¹Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág. 41.

³² Picó I Junoy, Joan. *La prueba pericial en el proceso civil español*. Barcelona. J. M. Bosh Editor. Pág. 37.

³³ Verdugo, Mario; Pfeiffer, Emilio; Nogueira, Humberto. *Derecho Constitucional. Tomo I* Editorial Jurídica. 2005. Pág 218.

Administración “juez y parte”, toda la prueba rendida antes del proceso judicial, supone entregar elementos de convicción por anticipado a la parte contraria, la cual, en pocos caso podrá recibir, apreciar y valorar con un criterio neutral y amplio.³⁴

Por otro lado, es importante insistir en que el derecho a la prueba corresponde a todos quienes son partes litigantes en el juicio por igual, y no únicamente a una de ellas. Repugna al proceso que la actividad probatoria de la administración en muchas ocasiones se limite a la reproducción documental del expediente administrativo, y a citar normas para que “*sean tenidas en cuenta por el Tribunal*”, lo cual denota un desprecio de parte del fisco por la institución de la prueba. No puede existir igualdad si se establece un régimen de cargas probatorias excesivamente gravoso para el contribuyente, a quien, según afirma constantemente la Administración, le corresponde la totalidad de la actividad probatoria.

En los mismos escritos de prueba que las distintas Administraciones Tributarias presentan ante el tribunal, se encuentra un “desgano probatorio” que proviene desde las mismas contestaciones a la demanda, en las que observamos una simple transcripción del acto impugnado, y continúa hacia la actividad probatoria, en la cual parecería que las Administraciones dejan como asunto de competencia exclusiva del actor la formulación y práctica de la prueba. Es innegable la actitud pasiva y cómoda que el demandado ha adoptado frente a la etapa más importante del proceso, y llama la atención que tenga la perspectiva de que su pasividad puede ser suplida con una supuesta carga de la prueba recaída sobre el actor.

Sin embargo, la igualdad no significa identidad, sino libertad mutua para determinar la mejor estrategia probatoria posible, dentro del marco que de la ley. La igualdad, por sobre todo, es un equilibrio para dar a conocer los hechos que interesan a las partes para demostrar la verdad material. El profesor Rafael Martínez Cohen citando a Iñiqui Esparza Leibar señala que “*El principio de igualdad de las partes: cuya existencia garantizará que todas*

³⁴Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág. 290.

las partes dispongan de igualdad de medios para la defensa de sus respectivas posiciones; lo que debemos entender en este lugar no es que las partes son iguales, pues no lo son (...) sino que en virtud de la igualdad quedarán automáticamente proscritas las posibilidades de existencia de privilegios para alguna de ellas”³⁵

El principio de igualdad encuentra una fuerte relación con el principio de imparcialidad señalado en el Art. 75 de la Constitución de la República y Art. 9 del Código Orgánico de la Función Judicial³⁶. No es admisible que en el proceso contencioso-tributario se dé un tratamiento privilegiado a la Administración en perjuicio de los contribuyentes. Es necesario analizar si las disposiciones relativas a la carga de la prueba señaladas en los Arts. 258 y 259 del Código Tributario atribuyen a la Administración una posición privilegiada en el juicio frente al contribuyente (en franca vulneración del principio constitucional de igualdad e imparcialidad). También es preciso replantearse si la actitud de la administración de justicia es tolerante y permisiva frente a la falta de accionar de la Administración en la práctica probatoria.

No basta la enunciación constitucional y legal de la igualdad, es preciso que no existan *“discriminaciones arbitrarias, porque puede ocurrir que una ley que reúna estos requisitos sea desigual en la protección, proyección, vivencia, aplicación y eficacia de los derechos que contempla.”³⁷* La igualdad se refiere a las oportunidades procesales, pero no significa un trato idéntico en materia de elementos de prueba. Cada parte deberá perseguir sus efectos

³⁵Martínez Cohen, Rafael, *La Carga de la Prueba en Materia Tributaria*. Internet. http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php Acceso: 21/10/11.

³⁶Art. 9 del Código Orgánico de la Función Judicial: *“La actuación de las juezas y jueces de la Función Judicial será imparcial, respetando la igualdad ante la ley. En todos los procesos a su cargo, las juezas y jueces deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes, sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley y los elementos probatorios aportados por las partes. Con la finalidad de preservar el derecho a la defensa y a la réplica, no se permitirá la realización de audiencias o reuniones privadas o fuera de las etapas procesales correspondientes, entre la jueza o el juez y las partes o sus defensores, salvo que se notifique a la otra parte de conformidad con lo dispuesto en el numeral 14 del artículo 103 de esta ley.”*

³⁷Martínez Cohen, Rafael, *La Carga de la Prueba en Materia Tributaria*. Internet. http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php Acceso: 21/10/11.

jurídicos deseados con total libertad para demostrar la veracidad y plausibilidad sus pretensiones y excepciones de manera diferenciada.³⁸

A pesar de lo dicho, es aceptable que en prevalencia de un derecho constitucional se establezca un régimen de privilegios probatorios y presunciones. Todo privilegio probatorio que llegue a establecerse a favor de una de las partes, debe estar respaldado por un fundamento constitucional o legal, pues no existe razón alguna para dar preeminencia jurídica a una de las partes contendientes sin una norma que expresamente lo señale.³⁹

De igual manera, el régimen de presunciones probatorias y ficciones que conceda privilegios al fisco, debe ajustarse a todos los principios constitucionales, pero en ningún caso podrá establecerse ventajas desmesuradas o irrazonables.

El principio de igualdad también se refiere a la distribución de la carga de la prueba, la cual es una condición necesaria en el proceso para establecer consecuencias jurídicas frente a la insuficiencia probatoria o la intensidad probatoria requerida para generar una convicción determinada. Resaltamos que, como ya se dijo, se encuentran prohibidas las distinciones arbitrarias que atribuyan presunciones o cargas probatorias que no se funden en la razón, la justicia, o en el bien común.⁴⁰ Por eso, nos es una fácil ponderación la que se produce entre la “suficiencia recaudatoria” que ampara a la Administración y la igualdad procesal que ampara con más énfasis al contribuyente.

1.1.2.1 La equidad como principio de valoración probatoria

³⁸Devis Echandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 124.

³⁹Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 40

⁴⁰Martínez Cohen, Rafael, *La Carga de la Prueba en Materia Tributaria*. Internet. http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php Acceso: 21/10/11.

La equidad es un concepto cuya amplitud es equiparable al de la justicia misma. Demasiadas definiciones han sido ensayadas por doctrinarios, por lo que en el presente caso nos limitaremos a entender a la equidad como una forma de administración de justicia e interpretación de la ley en el ámbito tributario (*equitas*).⁴¹ Según el Diccionario Jurídico Espasa, la equidad es una “*técnica de aplicación de la ley a especiales situaciones*”⁴² que implica “*un instrumento de humanización de la norma en función de los méritos del caso concreto*”. Nuestra legislación positivista, bastante renuente a permitir a los jueces la técnica de la equidad, señala en el numeral 6 del Art. 18 del Código Civil, que “*En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.*”

El Código Tributario, en su Art. 270 trae a colación la posibilidad de que el tribunal valore las pruebas “*dentro del más amplio criterio judicial o de equidad*”, dejando abierta una inmensa posibilidad que tendrá que ser desarrollada en lo posterior por la justicia tributaria, a la luz de los postulados neoconstitucionales.

Además de esto, el Art. 1009 del Código de Procedimiento Civil ha reservado su aplicación directa para los Jueces Nacionales que conformen la Sala Contencioso Tributaria, en los casos en los que esta actúe como tribunal de instancia.

El Código Orgánico de la Función Judicial en el Art. 185, numeral 2, segundo inciso, señala como competencia de instancia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario “*Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de*

⁴¹ Simone Lasso, Carmen. *La equidad tributaria en el Ecuador*. XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Quito. 2010. Pág. 3.

⁴² Varios Autores. *Diccionario Jurídico Espasa*. Madrid. Editorial Espasa Calpe. 2001. Pág. 647. “equidad”.

impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas”. Con esto, se evidencia que la equidad puede ser aplicada en los recursos objetivos contra actos administrativos tributarios de carácter general.

Ahora bien, el Art. 300 de la Constitución es explícito en que el régimen tributario se regirá, entre otros principios, por la equidad. Entonces, la premisa natural consiste en determinar si la equidad tributaria a la que se refiere el Art. 300 de la Constitución alcanza a los procesos contencioso-tributarios. La respuesta parecería ser que sí, pues al del “régimen tributario”, incluimos a todas las materias que lo componen. Por lo tanto no existe motivo para excluir a la equidad como un principio rector de la práctica de la prueba tributaria.

La equidad como una derivación del principio de igualdad probatoria pocas veces se ha mencionado. Mucho se puede cuestionar si la equidad, como un principio universal del derecho de amplitud extensa, determina cómo ha de valorar las pruebas practicadas el tribunal.

Queda claro que aquella equidad impone que el proceso contencioso-tributario sea llevado por el tribunal de forma imparcial, y orientada a la averiguación de la verdad material. En este sentido, el decreto y ordenación de pruebas de oficio así como la valoración de aquellos medios solicitados por las partes, se imbuyen del principio de equidad en todas sus etapas. La equidad tributaria también prevé que los órganos de administración de justicia tributaria verifiquen, a través de la prueba, que la actividad de la Administración Tributaria no genere daños graves e irreparables al contribuyente, producto de una pretensión desproporcionada y excesiva.⁴³

⁴³Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 56.

Por lo tanto, cuando hablamos de equidad probatoria, nos referimos al deber del tribunal de cuidar que las pruebas solicitadas, practicadas y valoradas (o la falta de ellas) lleven a la aproximación a la verdad procesal y material, afectando la justicia, y de ninguna manera sirvan para legitimar arbitrariedades de parte de la Administración, o que a través de formalismos y escollos jurídicos se deje de lado la esencia de la discusión contencioso-tributaria. Recordemos que la misma norma constitucional estatuye que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia, y que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.⁴⁴

Sin duda alguna, queda mucha doctrina por desarrollar respecto de la equidad en una materia tan técnica y específica como es la materia tributaria. Pero es precisamente el cúmulo de tecnicismos y obscuridad en la elaboración de las normas lo que impide que los más altos principios de equidad y justicia tengan una aplicación concreta en la contienda tributaria. La aplicación de la equidad debería permitir al común de los ciudadanos apreciar de manera transparente y comprensible que la decisión tomada por el tribunal es la correcta, dejando una sensación de legitimidad social. La equidad, en los casos más extremos, es un principio que supera a la legalidad porque se identifica con una verdad material, más que con una verdad jurídica.

1.1.3 Principios del debido proceso

El debido proceso es el principio matriz que contiene en sí mismo muchos otros principios que influyen en la práctica de la prueba. Sin referirnos en el presente apartado a ninguno de ellos en particular, es importante recalcar que la prueba, al ser la manifestación más concreta del ejercicio del derecho a la defensa, es influida notablemente por este principio. Así, se ha dicho del debido proceso que es *“Un derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos destinados a asegurar que el inicio, desarrollo y conclusión de un*

⁴⁴Constitución de la República. Art. 169.

*proceso o procedimiento, así como las decisiones que en ellos emitan, sean objetiva y materialmente justas”*⁴⁵

Los contenidos generales del debido proceso contencioso-tributario consisten en: a) exponer de la manera más amplia los argumentos que se estimen adecuados, y a que el órgano de justicia, en este caso, el Tribunal Distrital de loFiscal o la Sala Especializada de lo Contencioso-Tributario de la Corte Nacional de Justicia, atienda y oiga dichas exposiciones; b) el derecho a solicitar, producir y practicar pruebas, en cuyo caso el tribunaldeberá admitir la misma, proveerla, practicarla atendiendo la complejidad del asunto que se discute, y valorarla.; y c) el derecho a que ladecisión que tome el tribunal sea motivada y fundamentada en las pruebas que obran del proceso.⁴⁶

Debe garantizarse un amplio elenco probatorio en el proceso. El juzgador debe tender a favorecer la producción de prueba, aunque con las limitaciones de ley, pues la misma asegura la tutela judicial efectiva de los derechos.Por lo tanto, la libertad de prueba debe ser garantizada por el tribunal sin que en ningún caso se incurra en violaciones constitucionales o legales de las partes. Según Hernando DevisEchandía, la libertad de prueba tiene dos aspectos: a) libertad de los medios de prueba, que implica que la ley no puede limitar los medios admisibles (por ejemplo en el campo tributario, la prueba testimonial, o la confesión judicial de funcionario público), sino debe permitir al juez calificar la relevancia y procedencia del mismo; y, b) libertad de objeto de prueba, lo cual se refiere a que las partes puedan probar todo hecho que, a su criterio, tenga relevancia en la decisión principal del juicio.⁴⁷

⁴⁵Bustamante Alarcón, Reynaldo. *El Derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo*. Lima, ARA Editores, 2001. Pág. 82

⁴⁶Chau Quispe, Lourdes Rocío. *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 47.

⁴⁷Devis Echandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 131.

A su vez, esta libertad probatoria es objetiva, pues basa su eficacia en lo inherente de su naturaleza, y no en regulaciones legales (prueba tasada), y permite probar contra el contenido de otra prueba; simultáneamente la libertad probatoria es subjetiva en cuanto no se puede alterar materialmente el elemento de prueba.⁴⁸

En el ámbito tributario, en el que existen inmensas y dinámicas posibilidades de transacciones, nacionales e internacionales, bajo todas las modalidades que el ingenio humano puede idear, se vuelve indispensable contar con este principio, pues la demostración de la compleja realidad económica y tributaria requiere de creatividad de las partes para demostrar de manera amplia los hechos.

Valga decir que el respeto al debido proceso se arrastra desde el proceso de determinación, pasando por la etapa de las reclamaciones ante la Administración (si se plantean) para llegar a su máximo esplendor en la etapa del proceso en sede judicial. También implica permitir al contribuyente la posibilidad real y efectiva de igualar la convicción lograda por la Administración durante la etapa de determinación y un control de las exorbitantes facultades de la Administración.

El debido proceso probatorio guarda estrecha relación con el derecho constitucional a no inculparse sobre asuntos que puedan ocasionar responsabilidad penal, conforme lo establece el Art. 77, numeral 7, literal c) de la Constitución. Esta posibilidad, real y latente en materia tributaria, puede suceder en los casos en los que el tribunal disponga la práctica de pruebas, a partir de las cuales pueda aparecer indicios de responsabilidad penal en contra del contribuyente. La duda, entonces, surge: ¿Puede éste negarse a exhibir libros contables, documentos, o papeles en ejercicio de su derecho constitucional de no autoinculparse?

⁴⁸DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 133.

De ser afirmativa la respuesta, seguramente estaríamos dando privilegio al interés particular (debido proceso y derecho a no auto inculparse) por sobre el interés general (la eficacia recaudadora del Estado), lo cual riñe con sistema constitucional y legal ecuatoriano. Esto supondría un fracaso inminente del régimen tributario, y ciertamente generaría una ola de incumplimiento de deberes formales y de presentación información tributaria. Sería imposible el ejercicio de la facultad determinadora, pues se impediría sistemáticamente la herramienta de determinación más importante para la Administración Tributaria: la información de los contribuyentes. Concluimos, entonces, que en materia tributaria, el derecho constitucional a no autoinculparse tiene sus limitaciones inherentes.

Sobre este tema, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en los juicios Funke vs. Francia y Saunders vs. Reino Unido, ha reconocido que: a) El derecho a no declarar impide que, bajo amenazas de sanción, se obligue al sujeto pasivo a entregar todo tipo de pruebas, entre las que se encuentra la documentación contable. Por lo tanto, vas más allá de la autoinculpación que se evidencia en interrogatorios o declaraciones que exterioricen la voluntad del contribuyente; b) Que quien se encuentra bajo un procedimiento administrativo es un eventual y potencial procesado en materia penal, por lo que se aplica el derecho a no autoinculparse a través de la presentación de pruebas; c) Que es contrario al derecho a autoinculparse el hecho de que se utilice, tome en cuenta y valore elementos de prueba que hubiesen sido obtenidos en otros procedimientos; d) Que la Administración Tributaria está obligada a fundar sus argumentos sin recurrir a los elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones que transgredan la voluntad del contribuyente.⁴⁹ Este criterio jurisprudencial europeo, que brilla por su pensamiento de avanzada, deja en claro la importancia de la reserva y tino con el que debe proceder la Administración frente al contribuyente, teniendo en cuenta un fundamental respeto que la acción estatal debe observar frente a los ciudadanos, como titulares de derechos constitucionales.

⁴⁹Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 56.

Dando una mirada a nuestro continente, la Suprema Corte de los Estados Unidos, manifestando otra tendencia jurisprudencial, pues ha dicho que la Quinta Enmienda, referida al derecho de no autoinculparse, únicamente se refiere a no declarar contra sí mismo, por lo que la presentación de evidencias autoincriminatorias, como los libros de contabilidad, son válidos en el proceso, y añade que este derecho no se aplica en el caso de personas jurídicas.⁵⁰ La interpretación norteamericana parecería estar en consonancia con la lectura del régimen tributario ecuatoriano, pues observamos que el ejercicio de las facultades determinadoras de la Administración se sustenta en un intensivo proceso de requerimientos de información que el mismo contribuyente está obligado a llevar y presentar ante el fisco, siempre que se realice dentro del margen reglado conferido por la ley. La autoincriminación en los procesos de determinación tendrá que ser estudiada y tratada por la doctrina tributaria con más seriedad.

De todo lo dicho, vemos que es imperativo que el ejercicio del debido proceso por parte de los tribunales abra un camino equilibrado entre el deber de colaboración e información del contribuyente y el derecho a no inculparse. Para el efecto, es obligación tanto de la Administración Tributaria, como de los órganos de administración de justicia tributaria, advertir al contribuyente tan pronto como se evidencien elementos constitutivos de una infracción tributaria dentro de la etapa de determinación, y más aún dentro de un proceso contencioso.

Cualquier declaración perjudicial realizada por el contribuyente, o por terceros, sin que hubiera sido informado de la posibilidad de no declarar, y en el caso de acceder, de no informarle las repercusiones que pueden acarrear, debe tenerse por no hechas, y por lo tanto

⁵⁰Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 144. El autor hace una referencia las siguientes jurisprudencias: Boyd vs. Estados Unidos 116, U.S. 616; Couch vs. Estados Unidos 409 U.S 322; Bellis vs. Estados Unidos 417 U.S. 85; Fisher vs. USA 425 U.S. 391; entre otros.

no pueden ser valoradas. Este derecho no alcanza a datos o documentos que tienen una existencia independiente de la voluntad del sujeto.⁵¹

La observancia del derecho a no autoinculparse no es gratuita ni desproporcionada. En todo proceso de auditoría emprendido por la Administración existe un potencial riesgo de que el contribuyente se vea inmerso posteriormente en un proceso penal por delitos tributarios.

1.1.4 Principio de oralidad

La oralidad, más que un principio, es un método consignado por la Constitución para la obtención de información por parte del juzgador, que favorece la inmediación, contradicción y eficacia en la práctica de la prueba. La oralidad no excluye la aportación de prueba documental o escrita al proceso, pero su pertinencia y valor probatorio deben ser expuestas oralmente, y hacer evidente al juez donde se encuentra el tema de prueba.

El Art. 168 de la Constitución de la República es claro al afirmar que la administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones sustanciará los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias a través del sistema oral, de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y dispositivo.

La oralidad señalada en la Constitución es una deuda pendiente de la administración de justicia tributaria. Parecería que en esta materia particularmente no se han realizado los esfuerzos que en otras materias se han hecho para aplicar la oralidad. Observamos que todos quienes se encuentran alrededor de la justicia tributaria son escépticos de las bondades del sistema oral y su eficacia en esta materia. Consideran que no es segura la práctica oral de la prueba, pues al discutirse temas económicos contables, es un requisito

⁵¹Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 272.

indispensable contar con legajos de papeles que dejen constancia escrita de cuanta minucia aparezca.⁵²

El ejemplo más significativo de esto es que ni siquiera se ha considerado cambiar la forma en que los peritos presentan en el juicio sus informes periciales (la prueba “estrella” en el juicio contencioso-tributario). El perito jamás comparece a explicar directamente los resultados de su informe ante el tribunal y las partes reunidas. Le basta presentar un abultado informe con cajas enteras de anexos, lo cual muy poco ayuda al juez a encontrar la verdad.

Otro ejemplo que demuestra el atavismo escritural y ritualista en materia tributaria, es el caso de la diligencia de exhibición contable, en el cual no existe un espacio en el que las partes puedan contradecir oralmente la prueba o introducirla de la misma manera. Tampoco existe intención de guardar un registro magnetofónico de lo actuado, lo cual implica que tenga que dictarse al secretario del tribunal “para la elaboración del acta”, con una significativa pérdida de impacto y eficacia de la prueba

La excusa para evitar la oralidad ha sido que la materia tributaria es muy específica y especial, y requiere conocimientos técnicos y contables. Como respuesta a esto podemos contrastar con la experiencia ocurrida en materia penal. Son los mismos abogados quienes, a pesar de reconocer las falencias del sistema oral, no estarían dispuestos a regresar a un sistema escritural inquisitivo. Si en ésta materia, en la que se discute la privación de la libertad, tuvo acogida la oralidad, no hay motivo para no hacerlo en materia tributaria. Recordemos que los casos más graves de infracciones tributarias (delitos tributarios) son tramitados con el procedimiento oral penal.

⁵² Esta afirmación fue discutida en el Seminario denominado “El proyecto de Código General del Proceso elaborado por el Consejo de la Judicatura. Implicaciones y perspectivas de aplicación”, que tuvo lugar del 10 al 13 de septiembre en la Universidad Andina Simón Bolívar. En este sentido, los criterios se encuentran divididos respecto de la plausibilidad de la discusión oral de las controversias tributarias.

A pesar de tener la complejidad derivada de otras ciencias tales como la contabilidad, economía, matemáticas, cálculo, entre otras, el derecho tributario no tiene motivos por los cuales alejarse de la oralidad. Todos los medios probatorios admisibles en el derecho tributario admiten práctica oral. El uso del mecanismo de la palabra hablada es un requisito esencial para una mejor valoración de la prueba.

El procedimiento escritural y ritualista desperdicia en gran medida toda la potencialidad probatoria que la oralidad admite. Nada iguala una apreciación oral y directa que pueda ingresar por los sentidos del juzgador tributario.

Atento a esta problemática, el proyecto Código Orgánico General del Proceso⁵³ busca superar el régimen procesal escrito en las materias de orden civil, laboral, familia, mujer, niñez y adolescencia, inquilinato, contencioso administrativo y contencioso-tributario, dando un giro hacia el régimen oral. En el proyecto, se contempla a la materia contencioso-tributaria dentro de los llamados “procesos declarativos generales”⁵⁴. Aunque la demanda, los actos de mero trámite y la contestación a la demanda se presentan de manera escrita, la discusión y práctica de las pruebas se realiza en la denominada Audiencia de Juicio Oral, la cual deberá ser grabada.⁵⁵ Otros aspectos probatorios preliminares pueden ser tratados y resueltos en una reunión preparatoria.⁵⁶

⁵³ Los comentarios se realizan sobre la base del borrador del Código General del Proceso de agosto de 2012, publicado en la página:

http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/proyecto_codigo_general/Proyecto%20Codigo%20General%20del%20Proceso.pdf Es conocido que una comisión de la Corte Nacional de Justicia se encuentra haciendo nuevas observaciones al Código junto con el Consejo de la Judicatura, por lo que se esperan sustanciales modificaciones al borrador referido.

⁵⁴ Proyecto de Código Orgánico General del Proceso. Libro III, Título II. Normas Procesales Comunes a las materias Contencioso Administrativo y Contencioso Tributaria. Borrador Agosto 2012.

⁵⁵ Según el Artículo 223 del Proyecto de Código General del Proceso se establece que en sus respectivos escritos de demanda, contestación o reconvenición, las partes deberán anunciar todos los medios de prueba que pretendan hacer valer en el proceso para acreditar los hechos alegados. Posteriormente el Art. 233 y 240 del mismo proyecto, establecen que la práctica de la prueba anunciada tendrá lugar en la Audiencia de Juicio Oral, y únicamente ésta podrá ser valorada. En el párrafo 7, del Título III del Libro III del Proyecto, se puede encontrar con mayor amplitud las reglas generales de la prueba en los procesos declarativos generales.

⁵⁶ El Artículo 232 del Proyecto prevé a petición de parte o de oficio, la jueza o juez podrá convocar a una reunión preparatoria de la audiencia de juicio oral cuando las partes en común manifiesten su deseo de realizar acuerdos probatorios, entre otros casos.

A modo de comentario, el Proyecto del Código General del Proceso, en la fase “embrionaria” que se encuentra, supone un avance muy grande hacia la oralidad, celeridad y perfeccionamiento del sistema jurídico procesal. Sin embargo, aún parece no conectarse con las particularidades del proceso contencioso tributario. En el mismo no encontramos instituciones tales como la oficiosidad probatoria en materia tributaria, o la prohibición de medios de prueba específicos como la confesión judicial de funcionarios públicos, la prueba testimonial residual, acuerdos probatorios entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, entre otros aspectos. El éxito de la aplicación del Proyecto referido en materia tributaria dependerá de la inteligente incorporación de las normas del Código Tributario al nuevo procedimiento unificado. Al respecto, debemos ser realistas y considerar que la materia tributaria requiere regulaciones propias, sin que esto signifique apartarse del espíritu y los principios del Proyecto de Código General del Proceso.

1.1.5 Principio de gratuidad

Este principio se refiere al acceso gratuito de toda persona a la justicia y que, en el caso de nuestro estudio, tiene que ver con la práctica de la prueba. La gratuidad probatoria es una garantía procesal mediante la cual se asegura que la petición, práctica y valoración de las pruebas no tiene costo alguno frente a la misma administración de justicia, y por lo tanto ni el contribuyente ni la Administración Tributaria, en cuanto partes procesales, están obligados al pago de valores, tasas o contribuciones frente a aquella.

Queda claro que el pago por la práctica de prueba compromete la independencia e imparcialidad frente a las partes, así como la posibilidad real del acceso de quien no tiene recursos económicos para promover un juicio, favoreciendo a quienes tienen mayores recursos económicos. Con esto se busca eliminar barreras extra procesales que distraigan a la administración de justicia del pronunciamiento de fondo.

En materia tributaria, la gratuidad se tiñe de ciertos matices, cuyo análisis no son objeto de la presente disertación pero son importantes enumerarlos. El primero se refiere a que, por su naturaleza, las personas que se encuentran inmersas en un proceso contencioso-tributario muestran, en casi todos los casos, capacidad contributiva, y por lo tanto “manifestaciones de riqueza”, es decir, que en contados casos la falta de recursos económicos será un obstáculo real para acceder a la justicia. Recordemos que gran parte de los contribuyentes, para el cumplimiento del complejo ordenamiento jurídico tributario, tienen a su servicio contadores y abogados. Sin embargo, la actividad probatoria en el proceso contencioso-tributario puede resultar más costosa que en otros procesos, debido a que los medios de prueba preeminentes en esta materia tienen exigencias técnicas muy particulares (prueba pericial altamente calificada y especializada, prueba instrumental compleja, entre otros). El segundo matiz tiene que ver con el artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, por el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N.º 242 del 29 de diciembre del 2007, relativo al afianzamiento del 10% de la cuantía necesario para la continuación del trámite posterior a la calificación de la demanda. Sobre este, la Corte Constitucional en su Sentencia N.º 014-10-SCN-CC declaró la “constitucionalidad condicionada” en un fallo muy discutible por su análisis y coherencia interna.⁵⁷ Sin duda alguna, la obligación de presentar el afianzamiento es un obstáculo real para el acceso a la justicia que ha sido ampliamente discutido por doctrinarios, lo cual no fue valorado en su justa y correcta medida por la Corte Constitucional. Esto afecta la gratuidad probatoria y el

⁵⁷ En la sentencia referida la Corte Constitucional decidió: “*Declarar la constitucionalidad condicionada del artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, por el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N.º 242 del 29 de diciembre del 2007, relativo al afianzamiento en materia tributaria.- Declarar, como consecuencia de lo resuelto precedentemente, que la disposición referida será constitucional, hasta que la Asamblea Nacional, en uso de la atribución contemplada en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República, realice la reforma necesaria, y por tanto, la norma consultada será constitucional, siempre y cuando se aplique e interprete el inciso primero y final del mencionado artículo 7, de la siguiente manera: “El auto en el que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el Tribunal, dentro del término de quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso.”.- Disponer que todos los Tribunales Distritales de lo Fiscal, a partir de la expedición de esta sentencia, apliquen lo resuelto en este fallo respecto a todas aquellas causas que hayan ingresado o ingresen, y cuyo trámite esté pendiente por la rendición de la caución del 10%.*” (Lo señalado me pertenece).

acceso a la justicia, pues un contribuyente que ha pagado ya el 10% de la cuantía por concepto de afianzamiento en el juicio, difícilmente se encontrará dispuesto a gastar más dinero en la práctica de la prueba.

En cuanto a la gratuidad probatoria del proceso contencioso-tributario, son tres temas los que deben ser tratados: a) la gratuidad de diligencias y salidas; b) gratuidad frente a la intervención de los peritos; y, c) gratuidad en las copias del expediente administrativo.

La práctica probatoria en los juicios contencioso-tributarios ha promovido con especial énfasis la realización de diligencias de inspección y/o exhibición contable, así como del expediente administrativo, lo cual requiere el desplazamiento del tribunal al lugar del domicilio de sujeto pasivo, donde reposa su contabilidad, o a las instalaciones de la Administración. Estos desplazamientos originan gastos de transporte, subsistencia y alojamiento.

De manera general, aquellos gastos tienen que correr a cargo del peticionario de conformidad con las siguientes reglas: a) según el Art. 263 del Código Tributario, si el tribunal, de oficio, requiere la práctica de diligencias probatorias, todos sus gastos, así como los del procurador de la autoridad demandada corren a cargo de una partida del Presupuesto General del Estado y del presupuesto de la Administración Tributaria. De la investigación realizada, no se evidencia que esta circunstancia haya sucedido, pues son muy escasos los procesos en los que el Tribunal haya decidido de oficio trasladarse a realizar tales diligencias. Tampoco se evidencia la existencia y utilización de partida alguna para solventar dichos gastos. Parecería ser lo más común la comisión a otros tribunales distritales para la realización de las diligencias respectivas, en detrimento del principio de inmediación que se estudiará más adelante; b) si la diligencia es solicitada por el actor o un tercero, la asignación corre de cuenta del solicitante. El Art. 264 del Código Tributario señala, además, que los valores deberán ser depositados en la Secretaría de la respectiva sala. Sobre este artículo ha existido un largo debate tendiente a poner fin a los cobros realizados por ciertas salas de los distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal en el Ecuador,

para la realización de diligencias. Era común la práctica de pagar una determinada cantidad de dinero en la secretaría de cada sala con antelación a la diligencia, con la finalidad de que se lleve a cabo la misma, sin un recibo o comprobante de pago de parte del tribunal.⁵⁸ A este pago solamente se encontraba sujeto el actor, pues cuando la Administración Tributaria solicitaba una diligencia, tales valores no eran cobrados. En la realidad, el pago por las diligencias se volvía un auténtico sobresueldo pagado por el tiempo que los jueces y el secretario destinaban fuera de la sede del tribunal.

En cualquier caso, la realización de las diligencias, en la medida de lo razonable, deben ser gratuitas, cumpliendo con el mandato Constitucional y legal. La verificación de los dineros cobrados antigua y actualmente por las salas de los distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal debe ser investigada por las respectivas direcciones provinciales del Consejo de la Judicatura. También se vuelve necesaria la prohibición expresa de entrega de dineros directamente a funcionarios judiciales.

Sobre la absolución de los gastos originados por la práctica de la prueba pericial, el actor se encuentra en una clara desventaja frente a la Administración Tributaria. Principalmente nos referimos al Servicio de Rentas Internas, quien cuenta entre su nómina con una lista de peritos que trabajan en relación de dependencia de dicha institución (departamento jurídico), en estrecha colaboración con los procuradores fiscales. Adicional al problema de la imparcialidad, tenemos que la onerosidad de la prueba pericial descansa en mayor medida en los hombros del actor, quien deberá contratar los servicios de un perito acreditado para que realice un extenso y especializado informe, de elevado costo. En este aspecto, nuevamente se cumple el precepto, pues quien solicita la prueba paga a su perito, muy a pesar de la gratuidad probatoria y de la imparcialidad que deben observar los auxiliares de justicia.

⁵⁸ Esto generaba una incomodidad justificada de quienes promovían un juicio contencioso-tributario, pues al no tener ninguna constancia del depósito, solían desconfiar del destino del mismo.

Por otro lado, respecto a la obtención de copias del expediente administrativo, cuyo tamaño hace onerosa la reproducción del mismo en el juicio, encontramos que las distintas Administraciones Tributarias han optado por solicitar al tribunal que se ordene al contribuyente que, conjuntamente con el servidor custodio de dichos expedientes, procedan a fotocopiar los mismos a su costa, para que una vez obtenidas dichas copias se las certifique y remita directamente al tribunal. Esta práctica contradice el espíritu de la gratuidad, así como los Arts. 245 y 246 del Código Tributario.

De lo dicho, vemos que el contribuyente no está obligado a absolver los gastos de las copias del expediente administrativo, pues tal obligación está consignada a la Administración Tributaria. Ponemos de relieve que cuando la Administración Tributaria pide información en procesos de determinación tributaria, el sujeto pasivo debe proveerla a su costa, pues es su obligación legal presentar la información ante la Administración. Bajo esta misma lógica, no es admisible que la Administración Tributaria, frente a la imposición de presentar copias de todo el expediente administrativo, en virtud de los Art. 245 y 246 del Código Tributario, no cumpla con este mandato y solicite que sea el contribuyente quien absuelva dichos gastos.

Valga aclarar que las copias que debe remitir la Administración son completas e íntegras, sin que por una supuesta economía procesal se deba omitir anexos, papeles de trabajo, informes de avance de determinación, entre otros.

En lo referente a copias de la documentación que disponga la misma Administración Tributaria, ajena al acto administrativo que se impugna, o que repose en cualquier institución pública, deberá ser obtenida a costa del peticionario, pues más que por una exigencia legal, es una verdadera pretensión de orden práctico.

Finalmente, cuando hablamos de gratuidad también debemos referirnos al régimen de costas señalado en el Art. 12 del Código Orgánico de la Función Judicial, cuya finalidad es

disuadir la litigación abusiva, maliciosa o temeraria, a través de la condena al pago de todos los gastos en que hubiere incurrido la contraparte (gastos de diligencias, peritos, copias, honorarios), así como los gastos ocasionados al Estado, sea al tribunal, y/o a la Administración Tributaria. La condena en costas, cuando se verifica el cumplimiento de los requisitos respectivos, es obligatoria para el tribunal.

Como vemos, la gratuidad en materia probatoria se deriva de la gratuidad de acceso a la justicia, sin embargo, debido a la amplitud de los requerimientos probatorios del juicio contencioso-tributario, su aplicación debe ser razonable y ajustada a la realidad de la administración de justicia. El derecho de gratuidad probatoria, por lo tanto, no es oponible frente a terceros, sino únicamente en cuanto a la relación procesal entre los litigantes y la administración de justicia.

1.1.6 Principio de publicidad y derecho a la privacidad e intimidad

El proceso cumple una finalidad pública. La publicidad permite el control social de lo actuado y es una herramienta para evitar la arbitrariedad. En este sentido la prueba debe ser conocida por cualquier persona, pues es garantía de cumplimiento de aquella finalidad, permitiendo un juzgamiento adecuado y seguro.⁵⁹

La publicidad se hace tangible a través de la motivación de la sentencia, la cual, para ser legítima, debe encontrar la adhesión de la sociedad a ella. A través de este principio, se hace una auténtica “socialización de la persuasión judicial” pues el tribunal explicará el valor probatorio de cada prueba que le ha servido para tomar una decisión en la causa. En palabras de Jairo Parra Quijano: “*los hechos y la prueba de ellos deben ser explícitos, de tal*

⁵⁹Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 9.

*manera que toda persona pueda entender, qué fue lo que pasó desde el punto de vista fáctico y cómo se probó.”*⁶⁰

Por expreso mandato del Art. 168 de la Constitución, todas las etapas, juicios y sus decisiones llevan implícita la obligatoriedad de publicidad, salvo las excepciones señaladas expresamente por la ley. Si bien es cierto que de manera general no existe restricción a la publicidad de los procesos contencioso-tributarios, la información que se practica como prueba en él, goza de una protección especial en virtud del derecho a la intimidad.

Durante el ejercicio de la labor fiscalizadora, no se puede omitir los derechos fundamentales del contribuyente, entre ellos el de la intimidad, el secreto bancario, y la inviolabilidad de domicilio, pues lo contrario supondría la nulidad del procedimiento de determinación y del acto administrativo impugnado. En virtud del Art. 92 de la Constitución, toda persona tendrá derecho a conocer de la existencia y a accederá los documentos, bancos o archivos de datos personales e informes que sobre sí misma, o sobre sus bienes, consten en entidades públicas o privadas. Asimismo tendrá derecho a conocer el uso que se haga de ellos, su finalidad, el origen y destino de información personal y el tiempo de vigencia del archivo o banco de datos. Todo este cúmulo de derechos y garantías se las estatuye teniendo en cuenta que toda fiscalización es una intromisión en la vida privada del contribuyente.

Las pruebas constantes en el expediente administrativo, que han sido recabadas por la Administración Tributaria, que a su vez se ingresarán, bien como nuevas pruebas o bien como parte integrante del expediente administrativo, deben ser conocidas en todo momento por el contribuyente, de tal suerte que pueda contradecirlas en el ámbito judicial. Dichas pruebas, como verdaderos anticipos de prueba que son, serán presentadas ante el tribunal en el caso de que se llegue al proceso contencioso-tributario. Para proteger este derecho a la intimidad del contribuyente y ser valorados por el juzgador, deberán reunirse los siguientes

⁶⁰Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 10.

requisitos: a) licitud de su obtención; b) deben ser completas, exactas y actualizadas; c) que su obtención obedezca a una finalidad específica, establecida previamente; d) que su valor probatorio únicamente sea destinado para demostrar aquellos hechos para los que fueron requeridas y dentro de ese proceso concreto; e) que se mantengan en secreto y no se lleguen a conocer por terceros; e) que el contribuyente participe en todo momento del proceso de recolección de pruebas, y de su tratamiento posterior, y se le informe de las consecuencias de no cumplir o cumplir deficientemente en la recopilación de información requerida por la administración.⁶¹

Como queda demostrado, la prueba tributaria que será presentada por la Administración Tributaria debe ser asegurada desde su mismo origen, y por lo mismo, de encontrarse viciada, debe ser excluida por completo de toda valoración por parte del tribunal.

Ahora bien, ¿hasta qué punto los “documentos públicos tributarios” que contienen información de terceros (expedientes administrativos, actas de determinación, resoluciones, liquidaciones por diferencias, declaraciones, y otros documentos) pueden ser utilizados por el contribuyente como pruebas en susprocedimientos contenciosos tributarios? Pues la plausibilidad de su uso se encuentra limitada por la otra cara del principio de publicidad, que es el derecho a la privacidad. El profesor GiulianiFonrouge de manera muy precisa plantea el interrogante: “¿hasta dónde puede limitar el orden público la libertad privada?, ¿hasta dónde la libertad privada puede avanzar sin desmedro del orden público? La respuesta es dubitativa: no hay una respuesta lineal para ambas preguntas. Hay una zona gris que depende de la valoración política vigente.”⁶² Esta tensión de entre la publicidad y la intimidad deberá ser ponderada adecuadamente por los jueces según el caso concreto.

⁶¹Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 551.

⁶²Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 565.

En cuanto a la prueba en el proceso contencioso-tributario, ésta goza de una publicidad reforzada, no solo por la Constitución, sino también por el Art. 13 del Código Orgánico de la Función Judicial⁶³. Así, el tribunal no podría negar el acceso a ningún ciudadano a la información constante en el proceso, pero sin dejar de garantizar al actor el derecho a la intimidad, en virtud de la información que obra del juicio. No olvidemos que, por disposición del inciso segundo del Art. 246 del Código Tributario, al momento de contestar la demanda, la Administración Tributaria está obligada a remitir copias certificadas del expediente completo administrativo que motivó el juicio contencioso-tributario. Con esto, quedarían en evidencia documentos contables, declaraciones, documentos contables, requerimientos de información a terceros, entre otros, obtenidos durante el proceso de determinación de la obligación tributaria.

Consideramos que frente a la tensión que se genera entre la publicidad y la intimidad se requiere una conducta procesal transparente. Así, es preciso que el tribunal, en todos los casos en los que ajenos al juicio soliciten acceso a las actuaciones procesales en un juicio de índole tributaria, corra traslado a las partes poniendo en su conocimiento tal solicitud, previo a conceder el derecho de revisión o reproducción fotostática de cualquier pieza procesal. Con esto, quien se creyere afectado en su intimidad personal, puede ejercer su oposición fundada, para evitar que terceros tengan acceso a información privada. Finalmente, los jueces en uso de su sana crítica deberán determinar si la afectación del derecho a la intimidad resulta más lesivo que impedir el acceso público de los documentos.

El derecho a la intimidad, como límite a la publicidad procesal probatoria, se fundamenta en lo dispuesto en el numeral 19 del Art. 66 de la Constitución, según el cual se reconoce y se garantiza a las personas el derecho a la protección de datos de carácter personal, que

⁶³Código Orgánico de la Función Judicial: “**Art. 13.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD.-** Las actuaciones o diligencias judiciales serán públicas, salvo los casos en que la ley prescriba que sean reservadas. De acuerdo a las circunstancias de cada causa, los miembros de los tribunales colegiados podrán decidir que las deliberaciones para la adopción de resoluciones se lleven a cabo privadamente. No podrán realizarse grabaciones en video de las actuaciones judiciales. Se prohíbe a las juezas y a los jueces dar trámite a informaciones sumarias o diligencias previas que atenten a la honra y dignidad de las personas o a su intimidad.”

incluye el acceso y la decisión sobre información y datos de este carácter, así como su correspondiente protección. Según la norma constitucional la recolección, archivo, procesamiento, distribución o difusión de estos datos o información requieren la autorización del titular o el mandato de la ley, lo cual sucede específicamente con la materia tributaria.

También se protege toda información relativa a la intimidad personal y familiar, la inviolabilidad y secreto de la correspondencia física, virtual o transmitida mediante cualquier forma de comunicación. Lo señalado se reviste de particular importancia dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, pues en este se devela información sensible y privada. En uso de su sana crítica, el tribunal deberá estimar y ponderar la afectación de derechos a través de la prueba que debe datos o información protegida. Sin perjuicio de aquello, el contribuyente puede, en cualquier momento, alegar a favor de su intimidad cuando algún elemento probatorio practicado le cause lesión.

El derecho a la intimidad “*se extiende a la libertad de conciencia, de expresión, a la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y de los papeles privados y a la autonomía de la voluntad, al derecho de intimidad... aquel por el cual todo individuo puede impedir que los aspectos privados de su vida sean conocidos por terceros o tomen estado público.*”⁶⁴ Al derecho a la intimidad, se le atribuye el carácter de personalísimo y le corresponde de manera connatural a la existencia y dignidad de la persona, y por lo tanto, innato, vitalicio, extrapatrimonial, absoluto y relativamente indisponible.⁶⁵ La información tributaria, a pesar de versar sobre aspectos económicos y patrimoniales, también posee un componente personalísimo sujeto a protección.

El derecho a la intimidad impone al Estado la obligación de abstenerse de determinados actos, y a que solo avance sobre aquella “*cuando superiores motivaciones de orden público*

⁶⁴Meizi, Flavia Irene. *Secreto Fiscal*. Pág 5

⁶⁵Meizi, Flavia Irene. *Secreto Fiscal*. Pág 5

lo justifiquen.”⁶⁶ Por lo tanto, comprende el ámbito de autonomía individual, sentimientos, hábitos y costumbres, relaciones familiares, situación económica⁶⁷, destino de los bienes y patrimonio, expectativas económicas o sucesorias, salud mental y física, y toda acción hecho o dato que revele información que el contribuyente desea mantener sin que sea conocido de manera pública.

El respeto a la intimidad en la práctica de la prueba tributaria, resulta tan importante como la publicidad procesal y probatoria, pues una inadecuada práctica de la misma puede terminar lesionando gravemente este derecho constitucional. Es común que la evidencia tributaria sea utilizada como herramienta política de descrédito, pues justamente deja ver conductas económicas, relaciones familiares, entre otras. Debemos tener en cuenta que la discusión en el proceso contencioso tributario versa sobre hechos económicos, que revelan información muy delicada de los contribuyentes. Así mismo, se revela información referida a secretos comerciales, industriales, estrategias de comercialización, etc.

Particularmente sensible resulta la información que, por haber sido presentada como prueba dentro del juicio contencioso-tributario, pueda llegar a ser conocida por competidores del contribuyente. Tal es el caso de los juicios de precios de transferencia, en los cuales la práctica probatoria puede exponer características de operaciones, funciones o actividades económicas, términos contractuales pactados con partes relacionadas o terceros, estrategias de negocio, aspectos de fijación de precios, entre otros. Frente a esto, el tribunal deberá estar muy pendiente de velar por la reserva y protección de la intimidad de los contribuyentes, aún frente a la publicidad procesal. Para esto deberá considerar los criterios de existencia de fin legítimo⁶⁸, idoneidad⁶⁹, necesidad⁷⁰, intensidad de intervención, y justificación de intervención⁷¹.

⁶⁶Meizi, Flavia Irene. *Secreto Fiscal*. Pág 5

⁶⁷Es preciso distinguir que el derecho a la intimidad protege la “situación económica” mas no la información de “carácter económico”. La primera se refiere a un detalle pormenorizado de conductas económicas, decisiones, preferencias, ahorro, inversión gasto, etc, mientras que la segunda se refiere a elementos patrimoniales, de naturaleza pública cuya titularidad se opone *erga omnes*.

⁶⁸ En cuanto al análisis y ponderación constitucional entre la publicidad y el derecho a la intimidad, el tribunal deberá estimar cual de los dos derechos tiene mayor legitimidad en el plano constitucional.

El alcance de la intimidad en la práctica de la prueba se manifiesta concretamente en otras garantías como la inviolabilidad del domicilio⁷², de correspondencia y de documentos privados, señalados en el Art. 66 de la Constitución de la República. Al respecto, y con mucha razón, los tratadistas han dicho que las acciones privadas de las personas que de ningún modo ofendan al orden, a la moral pública y no perjudiquen a terceros, están exentas de la autoridad judicial.⁷³

Como quedó señalado, el derecho a la intimidad y privacidad marca su territorio en dos campos afines: “a) *el de las actividades o abstenciones del sujeto que no perjudican a terceros y cuyos efectos recaen solamente en la propia persona*; b) *el de la moral personal o autorreferente, que no se proyecta simultáneamente a la moral impersonal, o intersubjetiva, o social.*”⁷⁴ Por lo tanto, la práctica de la prueba justifica una intromisión cuando busca un interés superior que proteja la libertad, el bien común, la investigación y prevención de un delito.

La información que, solicite la Administración Tributaria, sea dentro del procedimiento de determinación, o sea como sujeto procesal del juicio contencioso-tributario, así como la prueba dispuesta por el tribunal, debe ser “*razonablemente necesaria por su aptitud para revelar hechos de naturaleza económica con proyección tributaria, lo que importará siempre reconocer un límite que impide penetrar en el ámbito de conductas privadas o de carácter íntimo, donde cesa el deber de colaboración de los obligados tributarios e,*

⁶⁹ Por el cual, la restricción al derecho de la publicidad debe ser idóneo para consagrar la intimidad.

⁷⁰ La limitación a la publicidad de los procesos debe ser la menos gravosa o restrictiva de derechos constitucionales que estatuir la intimidad.

⁷¹ Consistente en que la aplicación del derecho a la intimidad evita un daño mayor a un bien constitucionalmente protegido, como es la privacidad de los contribuyentes.

⁷² Tanto de personas naturales como jurídicas. Para el caso de la segundas, la inviolabilidad de domicilio alcanza a todos los lugares indispensable donde se desarrollan sus fines.

⁷³ Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág. 49.

⁷⁴ Campos, Bidart. *Tratado elemental de derecho constitucional. Tomo I* Buenos Aires. Ediar. 1986. Pág. 253.

incluso, de brindar información de terceros."⁷⁵ Por lo tanto, no se puede oponer el derecho a la intimidad respecto de las pruebas e información que el contribuyente se encuentra obligado a incluir en sus declaraciones o anexos, sobre las cuales existe amplia información fiscal, reportable por terceros. Esto incluye la composición de cuentas contables, sobre las cuales tampoco puede alegarse el derecho a la intimidad.

De igual manera, el contribuyente, para demostrar los argumentos de su demanda, en ningún caso puede solicitar información que vulnere la privacidad y secreto fiscal de otros, ni siquiera a modo referencial o alegando la doctrina de actos propios. Esto sucede principalmente cuando el contribuyente desea demostrar procedimientos diferenciados de parte de la administración, frente a idénticas obligaciones tributarias, en beneficios de aquellos terceros.

El tribunal, al momento de calificar las pruebas, tampoco podrá disponer pruebas que supongan una intromisión ilegítima e ilegal en la intimidad. Adicionalmente deberá tener en cuenta el tribunal que los datos o información probatoria que se ha solicitado tenga trascendencia tributaria, y sea la manifestación de un hecho económico puro, dejando de lado circunstancias personales. A modo de ejemplo, no sería admisible que durante la práctica de pruebas, la Administración Tributaria aproveche para obtener documentos que sirvan de respaldo para iniciar un nuevo procedimiento contra el representante legal. También pueden considerarse como atentatorias al derecho de intimidad, dependiendo del caso:⁷⁶ revelación de secretos y estrategias comerciales, revelación de patentes, secretos industriales, formulas secretas, knowhow, o toda información que pueda ser utilizada con fines deshonestos en perjuicio del contribuyente. El caso de la declaración patrimonial del contribuyente supone un caso de especial análisis. Justamente tal declaración recoge los datos más sensibles y reservados que, en materia patrimonial, posee una persona natural o jurídica. Su práctica como prueba deberá ser limitado por el tribunal, y con el fin de

⁷⁵Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 50.

⁷⁶La excepción en materia probatoria son los precios de transferencia, cuyas características y excepcionalidad serán explicados más adelante.

precautelar la intimidad del contribuyente, deberá estimar con extremo rigor la oportunidad y pertinencia de la práctica de este medio de prueba.

Los anticipos probatorios recabados durante la etapa de determinación tributaria a cargo de la Administración también deben respetar la intimidad del contribuyente, pues el Estado, a través de sus distintas administraciones tributarias, es el primer llamado al cumplimiento y garantía de los derechos constitucionales. En este sentido, al no estar establecida en la ley la facultad de la Administración Tributaria de ordenar la práctica de diligencias probatorias previas o urgentes durante la etapa administrativa (revisión de correspondencia o papeles privados del contribuyente, el allanamiento del domicilio, etc.), no procede su realización. No obstante, dentro del proceso contencioso-tributario, no existe limitación para la ordenación y práctica de actos de aseguramiento de pruebas, siempre que sigan el debido proceso, sean pertinentes, y respeten los parámetros fijados por el derecho a la intimidad.

De todo lo dicho se extrae que el principio de publicidad de prueba puede vulnerar el secreto fiscal y la intimidad personal hasta el límite de lo razonable y lógico, siendo estos dos criterios de una amplia subjetividad, que debe ser tomada en cuenta según la sana crítica del tribunal juzgador.

Para evitar todo tipo de abusos, es indispensable que el tribunal exija a las partes una explicación detallada del tema de prueba que se pretende conseguir, así como la pertinencia y conducencia de la prueba en el caso.

Finalmente, es preciso mencionar otra limitación importante al principio de la publicidad de la prueba: el secreto profesional. Esta obligación, aparte de provenir de la ética humana y

profesional, se encuentra contemplada de modo punitivo en el Art. 201 del Código Penal.⁷⁷ En materia tributaria, principalmente está dirigida a abogados y contadores, quienes son depositarios de la confianza de los contribuyentes en cuanto a la realización de planificación tributaria, elaboración de declaraciones, y otras actividades que pueden suponer riesgo para aquel.

En consecuencia, la Administración y los jueces tributarios se encuentran constitucional y legalmente obligados a respetar el secreto profesional, absteniéndose de solicitar cualquier información que suponga violación de secretos, con el fin de constituir una prueba en contra del contribuyente. Es evidente que tales pruebas no tienen mérito probatorio alguno, y por lo tanto no puede solicitarse de manera coactiva. Al respecto, el segundo inciso del Art. 98 del Código Tributario señala que no podrá requerirse información a los ministros del culto, en asuntos relativos a su ministerio; a los profesionales, en cuanto tengan derecho a invocar el secreto profesional; al cónyuge, o conviviente con derecho, y a los parientes dentro del cuarto grado civil de consanguinidad y segundo de afinidad.

La violación al secreto profesional, en particular aquella referida al abogado, supone una violación directa al derecho a la defensa del contribuyente, pues quien se encuentra en un proceso contencioso-tributario no revelaría información a su patrocinador si supiese que dicha información puede ser utilizada en su contra.

1.2 Aplicación de los principios procesales de la práctica de la prueba en materia tributaria

Existen otros principios que, sin estar señalados en la Constitución, rigen la prueba en todos los procesos y se encuentran desarrollados por varias leyes y la doctrina. Estos principios

⁷⁷ Código Penal: “**Art. 201.-** *El que teniendo noticia, por razón de su estado u oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación puede causar daño, lo revelare sin causa justa, será reprimido con prisión de seis meses a tres años y multa de ocho a setenta y siete dólares de los Estados Unidos de Norte América.*”

suponen el ejercicio concreto y tangible de los principios y derechos constitucionales. Para el caso del proceso contencioso-tributario encuentran una aplicación particular, que a continuación se analiza.

1.2.1 Principio dispositivo

En virtud de este principio son las partes las encargadas de estimular e impulsar la actividad del tribunal, así como los elementos fácticos y jurídicos sobre los cuales se trabará la litis del proceso contencioso-tributario y respecto de los que el tribunal tendrá que decidir.

Según el numeral 6 del Art. 168 de la Constitución, en concordancia con los Arts. 18 y 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, todos los procesos, incluido el contencioso-tributario, deben regirse por el principio dispositivo, según el cual todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. En tal virtud el tribunal resolverá de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley.

Por este principio no le es permitido al tribunal “*verificar la existencia de hechos no afirmados por ninguno de los litigantes*”⁷⁸ así como tampoco le es permitido el esclarecimiento de la verdad de los hechos aceptados de común acuerdo por las partes. El principio dispositivo es lo contrario al principio inquisitivo, cuya esencia es el impulso oficioso y el interés del tribunal por obtener la verdad material respecto de los hechos con el fin de garantizar los derechos del fisco, por encima de los derechos de los contribuyentes.

A pesar de las disposiciones constitucionales y legales referidas al principio dispositivo, el Código Tributario mantiene normas que aún conservan prácticas de los procedimientos inquisitivos, tales como son su Art. 262, según el cual el tribunal puede, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas

⁷⁸Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág 298.

o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos. Dichas normas, que a nuestro criterio privilegian el interés del fisco antes que la preeminencia de los principios procesales señalados en la Constitución y en el Código Orgánico de la Función Judicial, tiñen de oficioso al procedimiento contencioso-tributario.

Tal facultad oficiosa no debe entenderse como una suplantación de los deberes probatorios de las partes, cuyo detrimento afecta notablemente la actividad procesal. Por lo mismo, la administración de justicia, en ningún caso puede suplir la inactividad probatoria de una de las partes.

El principio dispositivo se ha mostrado como un principio imprescindible de las administraciones de justicia moderna en la que la principal virtud del juzgador es la neutralidad e independencia. Las facultades oficiosas de investigación y de formulación de prueba deben ser racional y justificadamente utilizadas de manera residual.

El contribuyente a través de las pretensiones señaladas en la demanda, así como la Administración Tributaria a través de las excepciones constantes en la contestación, fijan los límites del análisis y decisión del tribunal, y frente a lo cual no estará facultado para modificar el *tema decidendum*, sobre el cual versa el objeto y tema de prueba. Justamente lo que se pretende garantizar a través del principio dispositivo es la imparcialidad y neutralidad, como un principio superior en el actuar de la administración de justicia, pues si al tribunal le correspondiera la formulación de hipótesis procesales, necesariamente estaría tomando partido por una de las partes, antes de la expedición de la sentencia, afectando seriamente los demás principios constitucionales y legales de las partes.

En virtud de las disposiciones constitucionales, resulta indispensable que los órganos de administración de justicia tributaria moderen y justifiquen las prácticas inquisitivas en el procedimiento contencioso-tributario. Debemos recordar que la labor inquisitiva le

corresponde a la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades. Será a ésta a quién le corresponda la formulación de hipótesis y la investigación exhaustiva de la obligación tributaria, así como la comprobación de los hechos encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.

Consideramos que en virtud del principio dispositivo, la actividad probatoria del proceso se encuentra subordinada a la pretensión fiscal plasmada en el acto administrativo discutido, así como las pretensiones formuladas por el actor. Por lo tanto, el tribunal no es competente para exceder la cuantificación de la obligación tributaria cuya determinación realizó oportunamente la Administración.⁷⁹

Sobre este tema, es claro el contenido del Art. 217 del Código Tributario, según el cual la jurisdicción contencioso-tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario. Siendo así, el tribunal no puede, de ninguna manera constituir, a través de sus decisiones, obligación tributaria alguna, fuera de las que han sido determinadas por la administración, pero si puede efectuar un control de legalidad respecto de los actos Administrativos. Por lo tanto, el *tema decidendum* se circunscribe a aceptar la demanda total o parcialmente, o a desecharla.

1.2.2 Principio de concentración

Dentro de los principios de eficiencia de la administración de justicia señalados en el Art. 168 de la Constitución, así como en el Art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial

⁷⁹Buitrago, Ignacio José. *Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 17.

encontramos al principio de concentración como un eje rector del proceso en general, y de la prueba en particular.

La concentración se relaciona con el principio de celeridad, inmediación y economía procesal, pues sus postulados buscan reunir la mayor cantidad de actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, de tal suerte que la tramitación de la causa sea más sencilla en términos de tiempo y eficacia.

En el contexto de nuestro estudio, el principio de concentración hace referencia principalmente a la realización de diligencias de exhibición e inspecciones judiciales. El caso más notable de la aplicación concreta del principio de concentración es aquel en el que las partes solicitan la exhibición o inspección de la contabilidad del contribuyente, así como la exhibición del expediente administrativo que sustentó la emisión del acto impugnado. Atento a estas circunstancias, es obligación del tribunal concentrar las diligencias en una sola, así como la posesión de los peritos, la incorporación de documentos anexos a la exhibición, entre otros. De esta manera, en una sola audiencia probatoria, se habrá obtenido elementos probatorios de calidad, en unidad de acto, con presencia de las partes, propiciando la oralidad, y con menores costos de traslado.

1.2.3 Principio de preclusión

Este principio, también denominado de eventualidad, se refiere al orden y oportunidad para la práctica de las pruebas, y por lo tanto, a su eficacia. Consiste en la pérdida de una oportunidad procesal cuando el tiempo para realizarla ha vencido y se ha continuado a otra etapa del proceso. Esta pérdida de oportunidades siempre se encuentra determinada por la ley, que es la única que puede regular los términos dentro de los cuales ha de solicitarse la prueba y el orden de las respectivas etapas.

Este principio se refuerza con el de contradicción y lealtad, y se constituye en uno de los requisitos extrínsecos de la prueba.

En materia tributaria, el principio de preclusión de la prueba se encuentra relativizado por la facultad oficiosa para la práctica de prueba que dispone el tribunal, pues el mismo puede ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia. También se encuentra relativizado en virtud de la facultad que dispone el tribunal para admitir y valorar pruebas presentadas de manera extemporánea, presentadas antes de la sentencia.

En cualquier caso, las partes deberán tener en cuenta los márgenes temporales y cronológicos dentro de los cuales puede pedirse, practicarse, y ordenarse la prueba pues la desatención a este principio deviene en la ineficacia de la prueba.

1.2.4 Principio de contradicción

La Constitución, en el numeral 6 de Art 168 se refiere a la contradicción como uno de los principios rectores de la administración de justicia, en cuanto a la sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias y etapas. La contradicción se relaciona con el debido proceso, la lealtad procesal y la preclusión.

El alcance de este principio significa que *“la parte contra quien se opone una prueba debe gozar de oportunidad procesal para conocerla y discutirla, incluyendo en esto el ejercicio del derecho contraprobar, es decir que debe llevarse a la causa con conocimiento y audiencia de todas las partes.”*⁸⁰

⁸⁰DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 123.

En virtud de este principio, que se asocia al de lealtad procesal, se prohíbe la existencia de pruebas secretas sin el traslado respectivo a la contraparte. No tiene ningún valor la prueba practicada con desconocimiento o a espaldas de una de las partes. En virtud de este principio, los sujetos procesales se constituyen en fiscalizadoras del proceso, pues pueden constatar la veracidad y exactitud de las pruebas, poniendo en evidencia ante el tribunal cualquier anomalía.

Así, es preciso que el tribunal explicita la fecha, hora y lugar en la que tendrá lugar cada diligencia, sea o no probatoria, de tal suerte que se permita un acceso real y efectivo a la contraparte de presenciar su realización. En toda diligencia, a su vez, debe permitirse la intervención de ambas partes para acotar observaciones, precisiones e incorporación de documentos, las cuales, claro está, pueden ser refutadas por la contraparte. Por ejemplo, en las diligencias de inspección judicial o de exhibición contable, el principio de contradicción adquiere singular importancia, pues la presencia de ambas partes ejerce control de veracidad sobre las afirmaciones de las partes. Según el principio de contradicción, no le corresponde al tribunal de manera protagonista el examen probatorio, sino a las partes, quienes a través de su conocimiento de los hechos, pueden constatar con mayor eficacia la verdad de los dichos. ¿Quién, sino el mismo contribuyente, puede precisar respecto de sus decisiones tributarias y su manejo contable?; ¿Quién, sino la Administración Tributaria, comprende la composición de una glosa determinada en función de su actividad fiscalizadora? La contradicción es el auténtico motor del proceso y de las pruebas, siendo el tribunal un moderador de dicha actividad.

Por otro lado, un punto de discusión importante se refiere a si las pruebas practicadas en las etapas administrativas anteriores al proceso contencioso-tributario, deben volver a judicializarse ante el tribunal. El principio de contradicción nos obliga a que así sea, pues el objeto probatorio en los procesos contencioso-tributarios es determinar los elementos que lleven a la convicción sobre las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las

relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.

La posibilidad de impugnar un acto administrativo concreto, lleva implícita la posibilidad de las partes de contradecir mutuamente los elementos de prueba, pero esta vez en sede judicial. En tal virtud, cualquier elemento probatorio practicado en sede administrativa pierde valor de convicción si no es presentado ante el mismo tribunal. La sola remisión de copias del expediente administrativo, aunque presta un primario valor probatorio, no es técnicamente correcta para todos los efectos del principio de contradicción. Así, la prueba que no ha sido sometida a contradicción, no presta mérito alguno en su calidad probatoria. Consecuentemente, tampoco tiene validez el conocimiento privado del tribunal (en la persona de los jueces), adquirido fuera del proceso, pues el mismo no tiene la oportunidad de ser contradicho de manera pública en el marco del proceso. Tal es el caso de hechos que vengan al conocimiento de los jueces a través de la prensa, publicaciones, entre otros.

1.2.5 Principio de unidad

Teniendo en cuenta que los medios de prueba son diversos (documental, pericial, indiciaria, etc), el conjunto probatorio del proceso forma una unidad, que debe ser apreciada como tal por el tribunal, para confrontar entre sí los distintos elementos de prueba presentados en el proceso. Esto supone que el tribunal establezca las concordancias o discordancias que existe entre las pruebas y concluir sobre el convencimiento global que de ellas se obtiene.⁸¹

La prueba es una unidad y debe ser valorada como un todo por el tribunal. La repercusión de este principio se refleja en la motivación de la sentencia, pues en la misma el tribunal debe reflejar que ha apreciado la totalidad de la prueba, aunque no se haga referencia a cada uno de los elementos de prueba singulares que se hayan practicado.

Este principio tiene relación con el principio de adquisición o comunidad de la prueba.

⁸¹DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 117.

1.2.6 Principio de adquisición o comunidad

El principio de adquisición o comunidad se refiere al aprovechamiento común que hace la prueba a ambas partes por igual, con independencia de la parte que la haya solicitado y/o practicado, y de su objeto probatorio. No obstante el interés legítimo de cada parte de aprovecharse de la prueba para sustentar sus pretensiones o excepciones, la prueba tiene un fin y una función, que es obtener la certeza en el tribunal, y a partir de la misma hacerle llegar a una sentencia justa.⁸²

Según Hernando DevisEchandía, la prueba *“no pertenece a quien la aporta y es impropio pretender que solo a éste beneficie, puesto que, una vez introducida legalmente en el proceso, debe tenérsela en cuenta para determinar la existencia o inexistencia del hecho a que se refiere, sea que resulte en beneficio de quien la adujo o de la parte contraria, que bien puede invocarla.”*⁸³

Las pruebas son elementos utilizados por el tribunal para generar su convicción con independencia de quien las solicitó. Una vez constatado el hecho por el tribunal, se ha cumplido el presupuesto fáctico, y el juez se encuentra listo para aplicar el presupuesto jurídico. En palabras de Jairo Parra *“mi prueba (...) se transforma una vez en el proceso en prueba de él”*.⁸⁴ En tal virtud se sustraen las pruebas de la voluntad probatoria de las partes, para ser adquiridas para el proceso de manera común e irrevocable. Así, el expediente administrativo, los informes periciales, la prueba documental, entre otros elementos probatorios, sirven de elementos de convicción para el proceso, y no para una de las partes en concreto.

⁸²DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 118.

⁸³DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 118.

⁸⁴Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimotercera edición. Pág 69.

Por este principio resulta imposible renunciar a la valoración de la prueba practicada. Es importante aclarar que el principio de adquisición no alcanza a aquellas pruebas que por conveniencia o pertinencia no han sido practicadas, aunque hayan sido solicitadas. Estas últimas son susceptibles de renuncia, a menos que el tribunal, en uso de su facultad oficiosa las considere oportunas.

Consideramos que en materia tributaria, este principio tiene sus bemoles en cuanto al régimen de presunciones y modificaciones a las cargas probatorias. Por ejemplo, cuando nos referimos al expediente administrativo y su valor probatorio en el proceso, encontramos reglas de apreciación más beneficiosas para la Administración que para el contribuyente, tales como la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del Art. 82 del Código Tributario y la presunción de validez del Art. 259 del mismo cuerpo legal.

1.2.7 Principio de lealtad y veracidad

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define lealtad como el *“cumplimiento de lo que exigen las leyes de la fidelidad y las del honor y hombría de bien”*⁸⁵ Este principio es una positivización de los principios éticos aplicados al ejercicio profesional de los abogados de los litigantes.

El Código Orgánico de la Función Judicial en su Art. 26 eleva como un principio rector y obligatorio la buena fe y lealtad procesal, señalando que en los procesos judiciales las juezas y jueces exigirán a las partes y a sus abogadas o abogados que observen una conducta de respeto recíproco e intervención ética, teniendo el deber de actuar con buena fe y lealtad. Adicionalmente, en cuanto al ámbito probatorio, se indica que se sancionará especialmente la prueba deformada, y a través de esta, todo modo de abuso del derecho, el empleo de

⁸⁵ <http://lema.rae.es/drae/?val=lealtad> . Acceso 25/11/12

artimañas y procedimientos de mala fe. Por este principio se prohíben pruebas secretas, cuya obtención u origen no puedan ser identificadas.

La lealtad y veracidad de la prueba son el eje ético de la prueba en todos sus ámbitos. Estos principios, de aplicación general a todos los procesos, son el sustento donde descansa el éxito de un ordenamiento jurídico. Supone el compromiso de los abogados frente a la administración de justicia y frente a la sociedad, por encima de sus intereses particulares. La lealtad y veracidad son un ejercicio de madurez y honorabilidad que se encuentra en construcción en el sistema procesal ecuatoriano.

En el caso del procedimiento contencioso-tributario, se observa cierta altura en la litigación, pues la Administración Tributaria, por ser institución pública y por ser parte procesal, se encuentra con una doble calidad que le obliga a actuar con una estricta ética procesal. Esto beneficia de manera determinante al proceso e impone sobre el tribunal un estándar de comportamiento ético. Dicha conducta genera una legitimidad social y aceptación favorable que ayuda a institucionalizar y reforzar la administración de justicia.⁸⁶

La Administración Tributaria, como titular de las facultades de determinación y resolutive es depositaria de obligaciones adicionales de lealtad y veracidad, pues es instructora del procedimiento tributario que posteriormente se convertirá en el proceso contencioso-tributario. Así, vemos que el Servicio de Rentas Internas, en busca de promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos que aplica la Administración Tributaria, emitió la Resolución No. 304 del año 2007 publicada en el Registro Oficial del 89 de 22 de mayo de 2007 (modificada por la Resolución 1413

⁸⁶ Existen casos excepcionales en los que la Administración y sus funcionarios no han manifestado adecuada conducta procesal, tal como en el caso 26514 sustanciado por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal en el que se dispone el archivo definitivo de la causa, y condena en costas a los *“funcionarios administrativos responsables de las irregularidades que se mencionan en los actos que dan origen al presente juicio”*, en este caso al Director Regional Norte y al Procurador Fiscal. A pesar de esto, el caso en mención fue casado parcialmente por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en su Resolución 229-2010 dentro del recurso 132-2009, rechazando la imposición de costas. El detalle de la resolución completa se encuentra en:

http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2010/agosto_%202010.pdf

de 2008, publicada en el Registro Oficial 481 del 04 de diciembre de 2008; y por la Resolución No. 273 del año 2010, publicada en Registro Oficial 224 de 29 de Junio del 2010) que consistió en una enumeración de los derechos del contribuyente, en los cuales se plasma el compromiso ético del Estado hacia sus administrados. En tales resoluciones también se crea el Departamento de Defensa del Contribuyente.

Sin perjuicio de otros derechos reconocidos en la Constitución y las leyes, el SRI ha señalado como derechos de los contribuyentes:

- Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.
- Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.
- Derecho a conocer el nombre de los funcionarios encargados de la atención al público.
- Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.
- Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo de que se trate.
- Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.
- Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.
- Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por ésta únicamente para fines tributarios y que la misma no

sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos de que se trate de una disposición judicial o de autoridad competente.

- Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.
- Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.
- Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y que los mismos se encuentren vigentes.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.
- Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales aplicables de conformidad con la ley.
- Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.
- Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
- Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.

Por otro lado, la prueba no puede deformar la realidad, ni ocultarla para inducir al engaño al tribunal. En consecuencia, no es reprochable que el tribunal estime el comportamiento procesal de las partes a la hora de valorar las pruebas y estimar su credibilidad probatoria. En efecto, la lealtad y veracidad procesal permite obtener conclusiones que influyan sobre el criterio del tribunal, pues este sabrá guardar una prudencia razonable frente a la parte que ha intentado inducir a su error. Vulnerar la lealtad procesal contamina a la prueba de dolo y

violencia, por lo mismo, el tribunal no puede permitir tal situación en la sustanciación de los procesos.

La veracidad, de su lado implica naturalidad y espontaneidad en la prueba. Al respecto, el Art. 27 del Código Orgánico de la Función Judicial habilita que no se exija prueba de los hechos públicos y notorios, pues el tribunal podrá declararlos en el proceso cuando los tome en cuenta para fundamentar su resolución.

El Art. 296 del Código Penal sanciona a quien intente inducir al error al juez que se encuentre conociendo un proceso, mediante el cambio artificioso del estado de las cosas, lugares o personas. De igual manera, el Código Orgánico de la Función Judicial prevé sanciones para los abogados que indujeran deliberadamente al error a los jueces. De esta manera el ordenamiento jurídico sanciona la alteración material de cosa u objetos que puedan servir como elementos de prueba.

Igual imposición ética y legal se extiende a terceros que intervengan en el proceso, tales como funcionarios judiciales y peritos.

1.2.8 Principio de inmediación

El principio de inmediación se refiere a la proximidad y cercanía que debe tener el tribunal en la práctica de la prueba. Consiste en la percepción objetiva de la prueba por parte del tribunal y su participación inmediata y directa en la práctica de la misma.⁸⁷ No se puede hablar de una administración de justicia eficaz y motivada sin que aquel presencie por sus propios sentidos los elementos de prueba destinados a demostrar la procedencia de las acciones o excepciones del juicio contencioso-tributario.

⁸⁷Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 67.

Este principio, que se relaciona con los principios de contradicción, unidad y adquisición, es propiamente de la práctica probatoria, y tiene una doble fuente constitucional pues, en virtud del Art. 75 de la Norma Suprema, es un derecho de toda persona la tutela efectiva imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción al principio de inmediación. De igual manera, en el Art. 169 *Ibíd.*, se consagra este principio como rector del sistema procesal. De su lado, el Código Orgánico de la Función Judicial en su Art. 19, dispone que los procesos se sustancien con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. La inmediación es una herramienta que vuelve más ágil la entorpecida y pesada administración de justicia tributaria.

Como vemos el tribunal es el encargado de dirigir la admisibilidad y la práctica de la prueba. Teóricamente, solo el tribunal es receptor de la prueba. La inmediación es más evidente en procedimientos orales, o en diligencias probatorias tales como inspecciones o exhibiciones contables (las pruebas más frecuentadas y eficientes en materia tributaria).

Este principio permite una eficaz valoración de la prueba, en especial sobre aquellas pruebas que admiten apreciaciones multisensoriales. Esto impone, a su vez, una obligación al tribunal: participar activamente en la práctica de las pruebas, dejando de lado las actitudes pasivas y meramente receptivas. El tribunal es un auténtico director de la actividad probatoria y lo conduce, sin ser él el protagonista.⁸⁸ Este principio es un presupuesto de eficacia de la prueba, pues el tribunal, que aprehende con sus sentidos la prueba, obtiene con mayor facilidad y contundencia el convencimiento necesario para resolver.

En materia tributaria es común el caso en el que únicamente el juez sustanciador reciba una determinada diligencia, lo cual podría dar paso a una eventual nulidad de la diligencia probatoria, pues existe una vulneración a la inmediación, así como la conformación incompleta del tribunal. Valga recordar que el numeral 7 del Art. 346 del Código de

⁸⁸DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 128.

Procedimiento Civil consagra como solemnidad sustancial que el tribunal se conforme con el número de jueces prescritos por ley. Así, el tribunal como cuerpo colegiado es el receptor único de las pruebas y no el juez de sustanciación. Sobre este punto, insistimos en que el juez de sustanciación, conforme lo dispone el Art. 225 del Código Tributario es el encargado únicamente de expedir las providencias de trámite de las causas y aquellas de suspensión del procedimiento coactivo. Por lo tanto, una actividad tan importante (la más importante) como es recibir la prueba, no puede ser “delegada” a uno solo de los jueces del tribunal pues realmente no se cumple con la inmediación. La consecuencia de desatender la inmediación es que el resto de jueces que conforman el tribunal únicamente perciban un acta suscrita por el juez de sustanciación que pocas veces aporta algún elemento de convicción.

La aplicación del principio de inmediación tiende a mejorar en la administración de justicia ecuatoriana, sin embargo aún persiste una costumbre arraigada de dar mayor importancia a los registros escritos en un acta, antes que a la percepción inmediata y cercana que puedan tener los jueces del tribunal. El ejemplo más recalcitrante de esto es que las diligencias tienden a ser dictadas para que el actuario tome nota de las intervenciones de las partes, aún a costa de una tediosa y nada dinámica apreciación que puedan tener los miembros del tribunal. Según Jairo Parra la percepción del tribunal no debe ser de simple registro, sino en acto, es decir *“que todas las sensaciones estén esclavizadas por la atención para que pueda ir controlando y relacionando lo que el medio va poniendo de presente, y cuando llegue el momento de valorar la prueba, ésta sea el resultado de una actividad preparada y no un acto súbito y apresurado.”*⁸⁹

1.2.9 Principio de originalidad

Según Hernando DevisEchandía *“la prueba en lo posible debe referirse directamente al hecho por probar, para que sea prueba de este, pues si apenas se refiere a hechos que a su vez se relacionan con aquel, se tratará de pruebas de otras pruebas (...) Por ejemplo (...)*

⁸⁹Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 68.

*si existe el documento original del contrato, debe allegársele en vez de reconstruirlo con testimonios, y así en los casos análogos”*⁹⁰ El principio de originalidad debe ser considerado por el tribunal como la búsqueda de la prueba más pura, fiel y oportuna para demostrar los hechos.

A modo de ejemplo concreto, tenemos la preeminencia de la contabilidad como prueba “reina” en el proceso contencioso-tributario. Al respecto, el principio de originalidad obliga a que la contabilidad sea presentada conforme a su esencia, es decir, como prueba documental, y que en ningún caso se pretenda suplir la misma con pruebas tales como la práctica de testimonios cuya naturaleza no aportan los elementos requeridos para el cumplimiento de la finalidad del proceso contencioso-tributario.

1.2.10 Principio de obtención coactiva de los medios materiales de prueba

Este principio se relaciona con la eficacia de la prueba, y con su finalidad misma. Consiste en la obligatoriedad tanto de las partes como de terceros de suministrar los elementos probatorios solicitados en el término de prueba y calificados por tribunal, en la forma en que éste determine. La obligación implica poner en conocimiento del tribunal los distintos elementos de prueba de la manera en que se ha dispuesto para el efecto.

En caso de incumplimiento, el ordenamiento jurídico prevé dos consecuencias. La primera de orden procesal y de entera responsabilidad de la Administración Tributaria, prevista en el Art. 246 del Código Tributario. Según esta norma el demandado estará obligado a presentar copias certificadas del acto impugnado y de los documentos que sirvieron de sustento para su emisión, que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente.

⁹⁰DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 130.

La segunda consecuencia es la sanción por desacato que se impone a quien no colabore con la justicia, y en particular en cuanto a la práctica de pruebas. El Código Orgánico de la Función Judicial, en su Art. 30 faculta al tribunal a sancionar a quien no prestare la ayuda a la administración de Justicia. Así, la función Legislativa, Ejecutiva, Electoral y de Transparencia y Control Social, con sus organismos y dependencias, los gobiernos autónomos descentralizados y los regímenes especiales, y más instituciones del Estado, así como las funcionarias y funcionarios, empleadas y empleados y más servidoras y servidores que los integran, están obligados a colaborar con la Función Judicial y cumplir sus providencias tendientes a recabar y practicar pruebas. De igual manera, las juezas y jueces también tienen el deber de cooperar con los otros órganos de la Función Judicial, cuando están ejerciendo la facultad jurisdiccional, a fin de que se cumplan los principios que orientan la administración de justicia. La misma obligación se extiende a toda persona o institución del sector privado.

El incumplimiento de este precepto, activa las facultades coercitivas del tribunal, en virtud del Art. 132 del Código Orgánico de la Función Judicial, que faculta a aquel para imponer una multa compulsiva y progresiva diaria destinada a que la parte o quien corresponda, cumpla sus mandatos, con arreglo al contenido de su decisión, sin perjuicio de las consecuencias legales que, al momento de la resolución de las causas, produce la contumacia de la parte procesal. La multa es establecida discrecionalmente por el tribunal, entre una quinta parte de una remuneración básica unificada, y una remuneración básica unificada diaria, sin que en ningún caso exceda de veinticinco remuneraciones. La multa podrá ser reajustada o dejada sin efecto si se considera que la desobediencia ha tenido o tiene justificación. El valor se determina considerando la cuantía o la naturaleza del asunto y las posibilidades económicas del obligado, de tal manera que signifiquen una efectiva constricción psicológica al cumplimiento de lo dispuesto. Valga resaltar que la sanción se aplicará sin perjuicio del cumplimiento del mandato.

Un ejemplo ilustrativo es el caso de los oficios remitidos a instituciones públicas, los cuales rara vez obtienen una contestación satisfactoria en el tiempo y la forma que ha

señalado el tribunal. Resulta inmediato e imprescindible que los Tribunales Distritales de lo Fiscal hagan cumplir por todos los medios constitucionales y legales que tiene a su disposición sus providencias. El incumplimiento reiterado a las disposiciones probatorias repercute directamente en la legitimación social que tienen los jueces. Basta observar en países con administraciones de justicia sólidas, la obediencia extrema que a las órdenes judiciales y su cumplimiento estricto. Lastimosamente queda mucho por transitar en la obediencia debida a la autoridad judicial.

De otro lado, este principio permite al tribunal disponer, aún por la fuerza, obligar a las partes o a terceros a exhibir documentos contables, reconocer firmas, permitir el acceso a documentos públicos o privados, permitir el acceso para inspecciones judiciales, entre otras, aunque sus efectos probatorios sean perjudiciales contra sí mismos.

Debido a que la Administración Tributaria posee en su registro información del propio contribuyente que litiga contra ella, así como de terceros, la cual aporta invaluable elementos de convicción que pueden ser ocupados como prueba, se encuentra especialmente obligada a suministrar las evidencias solicitadas en el proceso contencioso-tributario, siempre y cuando no afecte legítimos derechos o principios del orden público.

Este principio se encuentra siempre limitado por todos los derechos que conforman el marco constitucional. El tribunal debe encontrar el sendero marcado por la Constitución para obtener coactivamente las pruebas. Sin embargo, el deber de prestar colaboración con la administración de justicia es de orden público, por lo que excedelas libertades individuales tanto de las partes como de terceros.

1.2.11 Principio de la esencia sobre la forma

El Art. 13 del Código Tributario indica que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica, a lo que añade el Código Tributario en su Art. 17:

“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

A partir de este principio, se pretende que las pruebas ayuden auténticamente a descubrir la esencia jurídica y económica real, en lo que cabe, por encima de simulaciones o situaciones fictas o aparentes. Ciertamente, la teoría de la interpretación económica ha generado no pocas discusiones sobre su aplicación y su discrecionalidad de aplicación inquieta tanto a las Administraciones como a los sujetos pasivos de tributos.

En lo que respecta a la prueba el principio de esencia sobre la forma es una modalidad específica, que el sistema de valoración de la sana crítica permite a los juzgadores tributarios. El derecho tributario contemporáneo ha sabido entender que las formas jurídicas no pueden estar desapegadas de la realidad ni pueden servir para engañar u oprimir, ni pueden servir para excesos de ambos casos. Bien sea que se incurra en “planificación/elusión tributaria” de lado del contribuyente o bien sea por aplicación de un irracional y absurdo formalismo tributario de lado de la Administración Tributaria, la Función Jurisdiccional no puede permitirse legitimar excesos de ambos lados. Consecuentemente, la práctica probatoria deberá ser destinada a revelar la realidad económica y jurídica envuelta en la discusión contencioso-tributaria y no a ocultar, simular o esconder la realidad.

Al respecto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia realizó un importante análisis sobre este principio:⁹¹

“QUINTO.- La discusión se contrae, a la debida aplicación del art. 17 inciso segundo del Código Orgánico Tributario, que dice a la letra: Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. Huelga advertir que la interpretación es siempre una operación jurídica, no económica. Lo que la doctrina ha sustentado es, que al propósito, la ley tributaria debe ser aplicada, haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas. Tal postura ha sido discutida vivamente por la doctrina, mas, no es verdad que ha sido desestimada. Lo que es más propio afirmar, es que la solución depende de lo que cada legislación prevé adentro de su normativa. (Ver Teoría de la Interpretación Tributaria, Alberto Tarsitano, El Tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008., I Tomo p. 851 y siguientes). Es evidente que la norma transcrita del Código Tributario, sin consagrar la interpretación económica, permite tomar en cuenta el factor económico, inclusive por sobre las formas jurídicas.

SEXTO.- Dos son los grandes principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, el de legalidad, mejor dicho de reserva de ley por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es base de la seguridad jurídica; y el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad contributiva, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma. Así lo ha entendido esta Sala en el caso 127-2007, en el Considerando Noveno ha sustentado que es condición de la admisibilidad del gasto, el que se ajuste a la realidad económica de las transacciones.

SÉPTIMO.- No procede en el caso, aludir a cuestiones inherentes a la economía de opción, a la elusión permitida, ni menos a normas posteriores a que se suscitara el caso objeto de discrepancia, que inducirían a un entendimiento distinto del inciso transcrito. Por lo demás, no es objeto de discusión la responsabilidad como adquirente de bienes y negocios contemplado en el artículo 28

⁹¹Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia; Expediente de Casación 226; Registro Oficial Suplemento 368 de 23 de noviembre de 2012.

del Código indicado.- En mérito de las consideraciones expuestas, habiéndose infringido el art. 17 inciso segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, casa la sentencia de 31 de marzo del 2009 expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y reconoce la legitimidad de la Resolución impugnada. Notifíquese, publíquese, devuélvase.”

Este principio ciertamente es coherente con el espíritu de la Constitución y del Código Orgánico de la Función Judicial pues si el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia, y la misma no será sacrificada por la omisión de formalidades⁹², aquella justicia no cumple su función cuando no ha habido una aproximación fiel a la verdad.

La primacía de la esencia sobre la forma, se relaciona con todos los principios enumerados anteriormente, pero en especial con los de lealtad y buena fe procesal, pues supone una conducta ética de las partes para demostrar con rectitud la verdad de los hechos dentro del juicio contencioso tributario.

⁹² Art. 169 de la Constitución y Art. 18 del Código Orgánico de la Función Judicial.

2. CAPÍTULO II: LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO-TRIBUTARIOS

La práctica de la prueba en los procesos contencioso-tributarios sin dejar de obedecer los principios e instituciones de la teoría general de la prueba, asume su identidad propia y adopta las características del derecho tributario. Como en todo proceso, existen formalidades, términos fases, y requisitos, en los cuales las partes hacen efectivo el ejercicio de la prueba de una manera ordenada y equitativa. Pero también existe una estimación axiológica tributaria cuya finalidad es impactar en la convicción del tribunal, lo cual irremediablemente repercute en su sentencia. En este sentido, no solo hablamos de derecho probatorio, sino que, simultáneamente, hablamos de derecho tributario.

En el presente capítulo analizaremos los componentes particulares de la prueba en el proceso contencioso-tributario, a saber: sus fases, requisitos, finalidad, objeto y tema probatorio, la carga de la prueba y finalmente su valoración. También se analizará el rol dinámico que cumplen las partes con respecto a la prueba, así como la facultad oficiosa del tribunal.

La práctica probatoria, materia de nuestro estudio, se analiza mucho más allá de las disposiciones contenidas en el Código Tributario, y se alimenta profundamente de normas de aplicación general y subsidiaria, tales como el Código Orgánico de la Función Judicial, el Código de Procedimiento Civil, entre otros, así como de doctrina procesal y tributaria. Cuestionaremos varios axiomas formulados por la jurisprudencia, y replantaremos dogmas que afectan la eficacia de la prueba tributaria y su apreciación judicial.

2.1 Fases y etapas de la actividad probatoria en el proceso contencioso-tributario

La actividad probatoria, con el fin de guardar los principios y respetar los derechos de las partes, exige una temporalidad concreta dentro de la cual ha de realizarse. La prueba, al

estar regulada por ley (principio de legalidad) se da en los términos y oportunidades procesales que el tribunal y las partes deben cumplir de manera estricta. Sin duda alguna, la adecuada tramitación de las fases de la actividad probatoria, que muchas veces se realiza de manera automática, sin una reflexión concienzuda de su importancia y finalidad, determina el éxito en el impacto que tendrá prueba al ser presentada ante el tribunal.

En el proceso contencioso tributario identificamos tres fases⁹³: a) producción u obtención de la prueba; b) asunción del tribunal; c) valoración y apreciación. Las dos últimas fases serán desarrolladas en los siguientes subcapítulos, con más detenimiento. A su vez, la fase de producción u obtención se desarrolla en 3 etapas: a) recibimiento; b) proposición; y, c) práctica.

En todas las fases es indispensable que se verifique el cumplimiento de los principios de legalidad, igualdad, publicidad, debido proceso, contradicción, lealtad y buena fe, preclusión, inmediación, disposición, entre otros, los cuales ya fueron explicados en el capítulo anterior.

A continuación desarrollaremos la sucesión de fases y etapas que se producen en el proceso contencioso tributario, en las cuales se apreciará el proceso de percepción sensorial y mental de los elementos de prueba.

2.1.1 Producción u obtención de la prueba

Cuando nos referimos a esta fase, hablamos de todos los actos procesales que de una u otra manera, ponen la prueba a disposición del tribunal con el fin de que se incorpore y sea valorada con todo su potencial demostrativo.⁹⁴ El ejercicio de esta fase probatoria se relaciona con la averiguación, el aseguramiento, la presentación, la admisión, la ordenación, la recepción, y finalmente, la práctica. Adicionalmente durante esta fase se

⁹³DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 276

⁹⁴Ibídem. Pág. 227

verifica el cumplimiento de los requisitos intrínsecos (conducencia, pertinencia, utilidad y ausencia de prohibición legal) así como extrínsecos (oportunidad, formalidad, competencia y capacidad, y legitimación) de los medios de prueba.⁹⁵

2.1.1.1 Averiguación de la prueba

La averiguación de la prueba consiste en la investigación previa a la apertura del término probatorio (inclusive previa al inicio del juicio, es decir durante la misma etapa administrativa), respecto de los hechos que deben probarse y los elementos de prueba que van a servir para sustentar las afirmaciones. Esta actividad corresponde, en primer lugar, a la Administración Tributaria durante el ejercicio de su facultad determinadora y resolutive, pues son los auditores y funcionarios administrativos quienes se han de encargar de delimitar las obligaciones tributarias sobre las cuales han de versar los actos administrativos que establezcan o enmienden las declaraciones de tributos realizadas por el contribuyente. Sea a través de un proceso de liquidación de diferencias, o sea a través de un proceso de determinación profunda, la Administración requiere constatar *a priori* los elementos de los que dispone para sustentar su decisión administrativa. Por lo tanto, la formación de pruebas en la etapa administrativa es auténticamente un ejercicio de averiguación probatoria.

De su lado, el actor, conociendo el contenido del acto impugnado, se encuentra en capacidad de investigar e indagar aquellos elementos probatorios que, de mejor manera, sirvan para sustentar la impugnación tributaria. Como se observa, la averiguación no es un proceso simultáneo para las partes y antecede al inicio formal del juicio contencioso-tributario inclusive.

2.1.1.2 Aseguramiento de la prueba

Posterior a la averiguación e investigación realizada, la Administración Tributaria de manera principal, aunque no exclusiva, se encuentra en la obligación de asegurar de manera anticipada elementos de convicción que fundamentarán su acto administrativo de determinación y que, además, serán parte del elenco probatorio esencial del proceso.

⁹⁵ *Ibíd.* Pág. 278

Recordemos que en virtud del Art. 103 del Código Tributario, son deberes sustanciales de la Administración Tributaria expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice (numeral 2, ibídem), así como fundamentar y defender ante el tribunal la legalidad y validez de las resoluciones que se controviertan, y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes (literal 7, ibídem). Por lo tanto, pesa sobre la Administración una obligación expresa de aseguramiento de pruebas.

Para este aseguramiento, la Administración goza de facultades de apoderamiento material y de facultades coercitivas. Con respecto a las primeras, el Art. 96 del Código Tributario señala como obligaciones formales de los contribuyentes o responsables, entre otras, llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita; facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo; y exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas. Estas facultades, le permiten a la administración ejercer amplias facultades de aseguramiento probatorio, y en específico de apoderamiento material de los documentos e información que se convertirán en pruebas.

La Administración también puede ejercer esta facultad de aseguramiento respecto de terceros, en virtud del Art. 98 del Código Tributario, pues está facultada para ordenar a cualquier persona natural, por sus propios derechos o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto.

En el caso de que el contribuyente o terceros rehuyeren del cumplimiento de sus obligaciones sin justa o legal causa, aparte de la responsabilidad pecuniaria del sujeto pasivo establecida en el Art. 97 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para sancionar tal conducta e imponer las penas señaladas para el cometimiento de contravenciones y faltas reglamentarias.

Pero la facultad de aseguramiento probatorio va más allá. Para el caso del Servicio de Rentas Internas, en virtud de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, se encuentra prevista la posibilidad de clausura de establecimientos del sujeto pasivo en el caso de no proporcionar la información requerida por el SRI, en las condiciones que pueda entregarla el contribuyente.⁹⁶

De su lado, si bien el contribuyente goza de todas las posibilidades para asegurar la prueba a través de la realización de cuantas diligencias preparatorias necesite, se debe tomar en cuenta que para las acciones de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal de resoluciones de única o última instancia administrativa, disponen de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior. Si lo que se impugna es una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado, el contribuyente dispone de seis meses. Para el caso de reclamos por pago indebido se dispone de hasta 3 años para el planteamiento de la respectiva acción directa.

Siendo así, salvo el caso de la acción directa por pago indebido en el que dispone del tiempo suficiente para asegurar la prueba, la estrategia más eficaz para el actor será presentar sus pruebas dentro del juicio.

2.1.2 Proposición de la prueba

⁹⁶Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. Disposición General Séptima.

La proposición o presentación de la prueba se refiere a la circunstancia procesal en la que la parte proponente invoca el elemento de prueba y el tribunal se limita a admitirlo sin adelantar actividad alguna destinada a practicarla. Así, la parte interesada insinúa un posible medio en busca de que el tribunal lo acepte y proceda a su práctica.⁹⁷

Según Hernando DevisEchandía, la proposición “*está sujeta a condiciones extrínsecas de tiempo, modo y lugar, esto es, oportunidad y consecuente preclusión (...) Pero también se encuentra sujeta a condiciones intrínsecas, o sea, legitimación para el acto en el peticionario, competencia y capacidad en el funcionario.*”⁹⁸ Esta etapa comprende tanto la solicitud de apertura del término de prueba (o proposición abstracta), como la solicitud formulada dentro de dicho término para que se ordenen las pruebas propuestas y se admitan las presentadas en el escrito de formulación (o proposición concreta de pruebas).

En cuanto a la apertura del término de prueba o proposición abstracta, esta se encuentra regulada por el Art. 257 del Código Tributario, según el cual, calificada la contestación de la demanda y siempre que haya hechos que justificar, el Ministro de Sustanciación del tribunal, de oficio o a petición de parte, concederá el plazo común de diez días para la prueba. De este artículo podemos extraer varios elementos para el análisis. El primero se refiere a la iniciativa de la proposición abstracta, y sobre el cual se observan procedimientos diferenciado entre los cinco distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal. Por un lado, encontramos aquellos tribunales que, en ejercicio de su facultad oficiosa, disponen la apertura del término de prueba en la misma providencia de calificación de la demanda, dando prevalencia al principio de celeridad y concentración de actos procesales (por ejemplo, los Tribunales de Quito, Guayaquil y Portoviejo). De otro lado tenemos a los tribunales que, considerando el principio dispositivo y de preclusión de los actos procesales, ordenan la apertura del término de prueba únicamente a petición de parte (como en el caso de los Tribunales de Cuenca y Loja), en cuyo caso, se permite a las partes preparar con más anticipación su actividad probatoria.

⁹⁷DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 280.

⁹⁸ Ibídem. Pág. 280

Si bien es cierto, la norma tributaria contempla que el término de prueba sea abierto a petición de parte u oficiosamente, en una ponderación constitucional encontramos que los principios de celeridad y concentración tienen un peso específico mayor que el principio dispositivo y de preclusión en el presente caso. Por lo tanto, consideramos que el tribunal debería ser quien, de manera oficiosa abra al término de prueba.⁹⁹

El segundo aspecto de análisis se refiere al discernimiento que debe hacer el tribunal respecto de la existencia de hechos que justificar, y si los mismos requieren la apertura del término de prueba. Sobre este punto, debemos tomar en cuenta que la visión garantista de la Constitución propicia las más amplias facultades para que las partes ejerzan y defiendan sus derechos, entre ellos el más prominente es la proposición y práctica de la prueba. Siendo así, no tiene asidero alguno la posibilidad de que el tribunal prescinda del término de prueba, a pesar de que en el proceso contencioso-tributario, muchas veces se discutan conceptos jurídicos puros.

Como se mencionó, la regla general es abrir el término de prueba, sin embargo, de considerar el tribunal innecesaria dicha etapa procesal, este deberá justificar de manera motivada las razones que le asisten para prescindir del término de prueba. Pero aún así el tribunal se cree asistido de las mejores razones para pasar por alto la etapa probatoria, se vulnerarían los derechos más esenciales al debido proceso y a la defensa si no se cuenta con la voluntad expresa y mutua de las partes de pasar directamente los autos para sentencia. Solamente cuando el contribuyente (actor) y la Administración demandada han consentido en la innecesaridad de realizar actividad probatoria (por ser un asunto de puro derecho), el

⁹⁹Tanto en la absolución del Recurso 77-2000 publicada en el Registro Oficial 636 de 08 de agosto de 2002, como en la absolución del Recurso 173-2006 publicada en el Registro Oficial 65 de 17 de abril de 2007, la Sala Especializada de lo Contencioso tributario de la Corte Nacional de Justicia ha manifestado que el alcance de las disposiciones que permiten disponer pruebas de oficio así como la intervención de peritos no son mandatorias para el Juez o Tribunal, quien a su buen juicio, puede o no ordenarlas. Además, durante la estación respectiva, las partes están facultadas para solicitar las pruebas que estimaban necesarias frente a lo cual es obligatorio disponer la práctica de tales pruebas.

tribunal está habilitado a dictar sentencia de manera inmediata. En cualquier caso, es deseable que el tribunal indique a los sujetos procesales los hechos substanciales y pertinentes sobre los cuales deberían recaer la prueba.

Esta expresión mutua y expresa debe haber sido elevada a criterio del tribunal, de tal suerte que ninguna de las partes pueda aducir vulneración del derecho a la defensa. Sin duda alguna, la aceptación de hechos (también denominado acuerdos probatorios) ha tenido un nulo desarrollo en el proceso contencioso-tributario. El desarrollo de este tipo de prácticas es una demostración de madurez procesal que debe ir construyéndose en el futuro.

En tercer lugar, en virtud del principio de igualdad, los diez días dentro de los cuales las partes pueden proponer y presentar sus pruebas, deberán ser tenidos por comunes. Puede suceder sin embargo, que debido a determinadas circunstancias, la notificación de la apertura del término de prueba haya sido realizada en días diferentes para el contribuyente y la administración, frente a lo cual el término correrá de manera diferenciada para las partes sin que esto implique nulidad.

Finalmente, hablando exclusivamente de la oportunidad para la presentación de pruebas, el Art. 261 del Código Tributario nos señala que las pruebas no solo pueden presentarse en el término de prueba, sino también junto con la demanda o contestación a la demanda. La norma no prevé proposición de otro tipo de pruebas en esta instancia inicial, por lo que se deduce que la norma se refiere únicamente a prueba documental.

Puede suceder que el contribuyente, adjunte a su demanda elementos probatorios documentales tendientes a ser incorporados al proceso, o la Administración a su contestación. Frente a esto, tanto la proposición como su admisión debe mantener las mismas reglas y principios que si se lo propusiese dentro del término señalado para el efecto.

2.1.3 Admisión y ordenación

A continuación de la proposición, el tribunal se encuentra en el estado de admitir y ordenar, según corresponda, los elementos probatorios que han sido propuestos ante el mismo. Para el autor DevisEchandía, *“la admisión comprende tanto la aceptación del medio que se presenta... como la del que debe presentarse en el curso del proceso”*¹⁰⁰, y distingue que la admisión es el procedimiento comprendido para los primeros casos, es decir, de la prueba documental que se apareja al escrito de prueba, mientras que la ordenación es el proceso por el cual el tribunal admite la práctica de la prueba cuya realización se produce en momento procesal posterior, tales como las inspecciones judiciales, las exhibiciones contables, los informes periciales, entre otros. Así, se admite la prueba aducida por las partes, mientras que se ordena la práctica de las pedidas por estas.

La importancia de esta etapa radica en que solo a través de la providencia emitida por el tribunal admitiendo u ordenando la prueba aquellas pasan a formar parte del proceso, y consecuentemente son sujetas de valoración. La prueba que no ha sido admitida u ordenada aunque haya sido propuesta, no forma parte del juicio, ni presta mérito probatorio alguno, y por lo tanto se excluye de cualquier valor demostrativo. De lo contrario, estaríamos frente a una vulneración grave a los principios probatorios constitucionales y legales que ya han quedado señalados en el anterior capítulo. A su vez, la prueba ordenada no puede ser renunciada por quien lo solicitó, en virtud del principio de comunidad de la prueba, pues la misma ha pasado a formar parte del expediente.

Sobre este punto recalcamos la responsabilidad que tienen las partes de constatar y verificar con minuciosidad que todas sus pruebas hayan sido admitidas (a través de la cláusula *“agreguese al proceso...”* y a través del respectivo señalamiento de fecha y hora para la práctica de las diligencias ordenadas). Sin perjuicio de la responsabilidad de las partes por razones de eficacia, el tribunal es el único responsable por la omisión de decretar una

¹⁰⁰DevisEchandía, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 281.

prueba, la misma que se constituye en violatoria del derecho a la defensa y al debido proceso, pues la falta de respuesta a la petición de una prueba vulnera el derecho a la defensa.¹⁰¹

En el sistema probatorio previsto para el juicio contencioso-tributario, cuya oportunidad se regula por el principio de preclusión, la falta o indebida admisión y ordenación de la prueba produce la nulidad del proceso, toda vez que es un vicio sustancial. Por lo tanto, en caso de duda, debe estarse a lo más favorable a la admisión u ordenación de la prueba.

De otro lado, puede ocurrir que el tribunal rechace la admisión u ordenación de un determinado elemento de prueba. Esta posibilidad, perfectamente posible, siempre y cuando encuentre que el mismo no es conducente, útil o pertinente para establecer la verdad sobre los hechos controvertidos, por estar prohibidos o por ser ineficaces o versar sobre asuntos impertinentes. Siendo así, el tribunal deberá explicar y motivar las razones que lo llevaron a inadmitir la prueba.¹⁰²

¹⁰¹ Este tema fue tratado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en su resolución del expediente 148-2010 publicado en el Registro Oficial 193 de 15 de septiembre de 2011, en la que, en su considerando CUARTO, dijo: *“El tema en discusión está relacionado con la aplicación de lo preceptuado en el artículo 267 de la Codificación del Código Tributario que regula la figura del abandono de la causa, sobre lo que hay que dejar sentado que éste es un castigo a la falta de accionar del sujeto pasivo, como expresamente lo establece la norma citada, en el inciso final, siempre que el trámite no hubiere concluido; en la causa, el proceso no ha concluido pues se encuentra pendiente el señalamiento de día y hora para la práctica de la diligencia solicitada por la empresa actora, el cual fue condicionado por la Sala juzgadora en tanto señaló que “oportunamente y previa consulta del calendario de diligencias de la sala se proveerá lo solicitado en el acápite VIF lo cual no ha ocurrido. Lo relatado conduce a la Sala a concluir que estando pendiente la práctica de la diligencia solicitada por la empresa actora por decisión del propio Tribunal, no cabe declarar el abandono, en tanto, no dependía de la voluntad de la empresa tal señalamiento; hacerlo implica vulnerar su derecho de defensa, configurándose la indebida aplicación del Art. 267 de Código Tributario alegada por el recurrente. No consta del proceso que la Sala del Tribunal haya requerido facilidades para la práctica de la diligencia, como argumenta la Administración Tributaria.”*

¹⁰² Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 115.

2.1.4 Recepción y práctica

Cuando la prueba ha sido presentada ante el tribunal, éste, de ser procedente, la agregará al proceso a fin de tomarla en cuenta en el momento procesal oportuno. Cuando se han propuesto otros medios probatorios, el tribunal dispondrá una fecha, hora y circunstancias para su práctica.

La recepción y práctica buscan que el tribunal asuma los actos procesales necesarios para que los medios de prueba propuestos por las partes se incorporen o ejecuten en el proceso. Podemos afirmar que es el ejercicio de la intermediación en su estado más puro. Durante la recepción y práctica no existe prioridad para la práctica de las pruebas de una u otra parte, pues los términos son comunes. No obstante, la prueba debe ser practicada en un orden lógico, de tal suerte que no cause detrimento a su eficacia (por ejemplo, practicar la prueba pericial antes que las exhibiciones o inspecciones contables).

En esta etapa, el tribunal puede hacer uso pleno de su facultad coactiva para la obtención de los medios materiales de prueba, para lo cual deberá proveer despacho suficiente, de tal suerte que la prueba ordenada se lleve a cabo. Es un deber de la administración de justicia en general, y de los Tribunales Distritales de lo Fiscal en particular, no solo ordenar las pruebas, sino también hacer todo lo posible por que se practiquen, atendiendo a la tutela judicial efectiva. Lo contrario supone una auténtica denegación de justicia, que equivale a que la prueba no haya sido ordenada.

Ahora bien, el cuestionamiento surge en los casos en los que, pedida y ordenada la prueba, suceda: a) que el medio de prueba tenga un sustituto que genere mayor convicción probatoria; b) que el elemento de prueba haya sido renunciado por su proponente; c) que el tribunal considere innecesaria su práctica. Al haber ordenado la prueba, el tribunal realizó una estimación de admisibilidad de las mismas, así como verificó el cumplimiento de sus requisitos intrínsecos y extrínsecos, concluyendo que los elementos probatorios aportaban elementos de convicción para el proceso contencioso-tributario. Desde este punto de vista,

una vez ordenada la prueba debe practicarse, bajo pena de nulidad, siempre que la misma sea sustancial y coloque en un estado de indefensión a la parte peticionario. Y más aún, presentada una prueba, debe valorarse, en virtud del principio de adquisición. Como ya se dijo, de la prueba en ningún caso se admite renuncia a la valoración, pero una visión más flexible y dinámica nos lleva a pensar que, siempre y cuando todas las partes de la relación procesal del proceso contencioso-tributario lo consideren oportuno, y así lo expresen, podría renunciarse únicamente de la prueba no practicada (aunque esté ordenada). Recalcamos que para esta opción es indispensable la unanimidad de los sujetos procesales expresada de manera clara y fundada.

La justificación de la afirmación anterior es razonable, pues, a modo de ejemplo, si el contribuyente solicita al tribunal se oficie a la institución pública “X”, pero en el escrito de prueba de la Administración ya se adjunta una copia certificada de tal documento, no sería razonable, ni correspondiente con la economía procesal, emitir tal oficio.

Para el caso de las diligencias como inspecciones judiciales o exhibiciones contables el tema es más complejo debido al amplio y preciso aporte de elementos probatorios para demostrar los hechos controvertidos entre la Administración y el contribuyente. Adicionalmente, de estos elementos probatorios se produce otro elemento probatorio esencial como es la prueba pericial. Siendo así, la renuncia de elementos de prueba más complejos podría atentar contra el derecho a la defensa, a menos que las partes voluntariamente den por probado el hecho objeto de prueba.

Los riesgos de la renuncia de la prueba ordenada vienen por varios frentes. El primero es la nulidad, pues la misma supone privar al proceso de un elemento de prueba que fue pedido y dispuesto, lesionando el derecho a la defensa y al debido proceso. La segunda, es inducir al cometimiento de un error de derecho que de paso a la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación, por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación (dependiendo del caso) de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. En este sentido, la astucia de una de las partes (generalmente la parte vencida) podría

afirmar que tal vulneración ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia. Por este motivo, debe ser excepcionalmente permitida la renuncia a la prueba y solo en elementos de prueba que no comprometan seriamente la integridad jurídica del proceso. Así, en caso de duda, habrá que estar siempre a favor de practicar la prueba.

Fuera de los casos mencionados, podría ocurrir que la falta de práctica de la prueba fuere imputable a la parte que la propuso. En estos casos queda claro que no existe vulneración a ningún precepto probatorio, ni al debido proceso.

2.2 Requisitos intrínsecos y extrínsecos de la prueba tributaria

En el acápite anterior hemos visto que durante el transcurso de las fases probatorias es recurrente la obligación del tribunal de verificar el cumplimiento de ciertos requisitos con el fin de aceptar, ordenar y practicar las pruebas.

Tales requisitos son una consecuencia concreta de los principios probatorios generales en conjunto con las particularidades del proceso contencioso-tributario que rigen la producción de la prueba y cuidan de la legalidad de la misma. Estos requisitos son los guardianes de la prueba debidamente actuada y allanan el camino para una correcta valoración del tribunal.

Como ya fue señalado, en el proceso contencioso-tributario el Estado está doblemente presente en la contienda, a través de la Función Judicial, y a través de la Administración Tributaria. Frente a este poder arrollador, el contribuyente (sujeto pasivo de la obligación tributaria) dispone de la Constitución y la Ley como sus únicos escudos. Por lo tanto existen *“lujos que el Estado no puede darse, como sería violar los derechos*

*constitucionales de las personas, que por definición debe proteger, para conseguir pruebas, ni puede construir sentencias sobre pruebas logradas por los litigantes con esa misma violación”.*¹⁰³

Tomando la clasificación de DevisEchandía, consideramos que la prueba dentro del contexto del proceso contencioso-tributario debe reunir requisitos intrínsecos y extrínsecos. Los primeros hacen referencia a la fuerza de convicción aportada por el medio de prueba en el proceso, inherentes a la actividad probatoria, mientras que los segundos se refieren a las circunstancias formales en las que se encuentra envuelto el medio de prueba para su proposición.¹⁰⁴ Estos requisitos refuerzan la apreciación conjunta de la prueba, la cual se valorará por el tribunal como una unidad, pero en ningún caso suponen anticipar los resultados de la prueba. Por el contrario, su control debe garantizar la transparencia e imparcialidad del tribunal.

A continuación su explicación.

2.2.1 Requisitos intrínsecos

Como quedó señalado, los requisitos intrínsecos, en su conjunto, se relacionan con la convicción que generan los distintos elementos de prueba, consolidando el objeto y tema de prueba. En este sentido, el derecho tributario posee aspectos muy propios en lo que respecta a la convicción de los hechos controvertidos en el juicio tanto en lo referido al derecho tributario material (hecho imponible, base imponible, tarifa, sujetos del tributo, exenciones, terminación de la obligación tributaria, entre otras) como en lo referido al derecho tributario formal (debido procedimiento administrativo, legitimidad del acto, legalidad, motivación, entre otros). Así, los requisitos intrínsecos buscan que los elementos de prueba

¹⁰³Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 24.

¹⁰⁴DevisEchandía, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 335.

sean instrumentos eficaces en esta clase de proceso, distinguiéndose de los juicios civiles, penales, laborales, etc.

Si bien representan una limitación a la amplitud probatoria, y por lo tanto al derecho a la defensa de manera indirecta, su estimación es necesaria a fin de optimizar el tiempo y el trabajo de la Administración de Justicia, del contribuyente, y de la Administración Tributaria.

Los requisitos intrínsecos son: a) conducencia; b) pertinencia o relevancia y c) utilidad. El cumplimiento de estos requisitos, si bien son considerados en las fases de producción de prueba, tienen repercusión directa en el momento de la valoración volviendo inutilizables los elementos probatorios. En cualquier momento que el tribunal observe que la prueba no cumple con cualquiera de estos requisitos, deberá declarar que no será tenida en cuenta.

2.2.1.1 Conducencia

La conducencia consiste en la aptitud jurídica de la prueba para recibirse o practicarse. Se establece en la fase de admisión u ordenación de la prueba y su finalidad es evitar desgaste procesal (tiempo, dinero, esfuerzo y atención) en los medios de prueba que son ineficaces para demostrar los hechos que buscan.¹⁰⁵

Para que una prueba sea conducente es preciso que no se encuentre prohibida por la ley. Por lo tanto, el tribunal debe verificar que la misma haya sido practicada conforme a la Constitución sin violación de sus reglas y principios, así de conformidad con el ordenamiento jurídico.

¹⁰⁵DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 340.

En el ámbito contencioso tributario, en virtud del Art. 260 del Código Tributario se excluye del grupo de pruebas admisibles la confesión judicial de funcionarios y empleados públicos, dejando expresamente admitidos todos los demás medios de prueba indicados en el Código de Procedimiento Civil, y otras leyes que explicitan medios de prueba (v.g la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos).

Uno de los aspectos más espinosos de la conducencia es aquel referido a las pruebas lícitas que provienen de una fuente ilícita (tema que ha sido desarrollado por la teoría del fruto del árbol envenenado).¹⁰⁶ Concordamos con esta doctrina en que al descartar y excluir de toda valoración a la prueba obtenida ilegalmente. Las demás pruebas quedan descartadas y excluidas así sean legales en sí mismas. Puede suceder, por ejemplo, que la Administración en uso de sus facultades determinadoras haya obtenido información tributaria y contable relevante a partir de una intromisión indebida y no autorizada en los sistemas informáticos del contribuyente, lo cual debe elementos que permitan establecer importantes glosas. A partir de la misma, la Administración pudo haber obtenido información de proveedores y clientes, así como información bancaria, la cual conforma el expediente administrativo. Al momento de presentarse como prueba ante el tribunal, éste deberá observar la nulidad y falta de conducencia de las pruebas incorporadas, pues provienen de una actividad abiertamente ilícita y violatoria de derechos constitucionales.

Pero, ¿todo elemento de prueba anterior, concomitante o posterior debe nulitarse? La doctrina argentina, a la cual nos adherimos, señala que únicamente deberá declararse nula la prueba cuando exista una dependencia jurídica procesal, y una derivación causal establecida por la ley. Por lo tanto, la nulidad no se extiende al acto probatorio que es una mera dependencia cronológica o circunstancial de la prueba ilegal.¹⁰⁷ Así, retomando el ejemplo propuesto, no toda la actividad determinadora realizada al contribuyente se afecta de nulidad. Únicamente lo será en la parte en la que el funcionario auditor incurrió en la

¹⁰⁶ En inglés denominada *fruit of the poisonous tree doctrine*.

¹⁰⁷ Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimotava edición. Pág 37.

violación constitucional, y todos los elementos que de aquella información viciada, fueron obtenidos, quedando a salvo las demás pruebas que constan del expediente administrativo.

Frente al caso propuesto, es recomendable que el tribunal ejerza un juicio de proporcionalidad y ponderación legal a fin de determinar, en el caso concreto los derechos en conflicto y excepcionalmente aceptar pruebas que en otros casos no serían admisibles. Esta propuesta parece la más coherente frente a la Constitución y el Código Orgánico de la Función Judicial.

Otro aspecto de la conducencia se refiere a los casos en los que la misma ley requiere de pruebas específicas para demostrar hechos particulares. Este requerimiento, relacionado con el principio de originalidad, establece que en el caso de existir un medio de prueba específicamente señalado por la Ley para demostrar un hecho (atendiendo a razón de orden público o a presunciones probatorias), no se puede prescindir del mismo, ni demostrar de otra manera que no sea la expresamente señalada. Por ejemplo, en el caso de que un contribuyente afirme ser beneficiario de la reducción del 10% de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre montos reinvertidos en activos productivos, necesariamente deberá demostrar la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del año posterior al ejercicio impositivo en el que se generaron las utilidades materia de la reinversión. Por lo tanto no existe otro medio de prueba que acredite la plausibilidad de la reducción, y el tribunal deberá impedir, por inconducente, que cualquier prueba accesorio y secundaria pretenda suplir esta ausencia. Existen innumerables ejemplos adicionales, referidos a la conducencia específica de medios de pruebas, tales como la acreditación de la propiedad, la inscripción y registro de actos societarios, entre otros, que sirven principalmente para demostrar que el contribuyente puede acceder a beneficios tributarios, exenciones o rebajas.

2.2.1.2 Pertinencia o relevancia

La pertinencia o relevancia se refiere a la relación entre el hecho objeto de la prueba y los fundamentos de hecho de la controversia.¹⁰⁸ Es decir, el vínculo lógico entre la prueba y los hechos impugnados del acto administrativo.

La pertinencia se vincula con el objeto y tema de prueba, por lo que en el contexto del proceso contencioso-tributario hablamos que los hechos pertinentes o relevantes son aquellos destinados a demostrar la ilegalidad o ilegitimidad del acto impugnado. Por lo tanto, a menos que sea uno de los casos de acciones directas señaladas en el Art. 221 del Código Tributario, en ningún caso es admisible prueba destinada a obtener exoneraciones, devoluciones por pago indebido o reconocimientos de beneficios que no se encuentren dentro del ámbito de sus pretensiones y que se desvíen del acto administrativo impugnado por el contribuyente.¹⁰⁹

Este requisito se encuentra muy ligado a las glosas establecidas por la administración tributaria, pues es el acto administrativo el que marca el sendero de lo relevante e irrelevante en materia probatoria. Cada una de las glosas levantadas contiene un apartado de hechos y derechos en discusión sobre los cuales no puede permitir el tribunal que se desvíe la actividad probatoria de las partes.

2.2.1.3 Utilidad

La utilidad es la consecuencia de la conducencia y pertinencia señaladas anteriormente. Mediante este requisito se busca que la prueba sea provechosa y benéfica para el proceso, guardando que se cumpla su finalidad. La utilidad tiene relación con la economía procesal en cuanto previene que el tribunal distraiga su atención en aspectos que no vienen al caso de la controversia.

¹⁰⁸ DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 343.

¹⁰⁹ Salvo el caso en el que, habiendo realizado un reclamo de pago indebido, la administración hubiere dispuesto el inicio de una determinación complementaria, en cuyo caso, la pertinencia de la prueba se amplían no solo a demostrar la ilegalidad o ilegitimidad del acto de determinación, sino también las razones que permitan establecer la procedencia del reclamo de pago indebido.

Así, para que una prueba sea útil, es preciso que se aleje de circunstancias que le priven de esta característica. La primera circunstancia es que exista imposibilidad de demostrar los hechos objeto de prueba. Sobre este punto, la imposibilidad tributaria se refiere, primeramente, a la imposibilidad matemática y a la imposibilidad contable. Aquella prueba que busque demostrar hechos cuyo registro contable se vuelve imposible (el registro contable de la compra a crédito de un monumento público, o la transferencia de dominio de las Islas Galápagos). Otro ámbito de la inutilidad probatoria es la improbabilidad extrema de la ocurrencia de una situación jurídica tributaria.

También hablamos de inutilidad cuando hay imposibilidad del medio probatorio en función del hecho a probar. A diferencia del caso anterior, aquí hablamos de la extrema ineficacia de la prueba, pues la misma no aporta fuerza argumentativa ni guarda relación con su naturaleza. Por ejemplo, es inútil probar la transferencia de activos (bienes inmuebles) con una inspección judicial. De igual manera es inútil solicitar la prueba testimonial de un proveedor o cliente, respecto de cada una de sus compras o ventas realizadas al actor. Esta forma de inutilidad sustituye un medio de prueba conducente y pertinente por otro que no lo es, y que de manera muy indirecta e imperceptible aporta elementos (por ejemplo prueba documental por exhibición).

La inutilidad también aparece cuando se trata de probar presunciones de derecho. Por ejemplo, demostrar el pago de intereses de créditos externos que superan en 400 veces el patrimonio de una sociedad con la finalidad de obtener del tribunal el reconocimiento de la legitimidad de una deducción por créditos al exterior. En el caso propuesto, de nada sirve practicar abundante prueba si la norma no reconoce aquellos gastos que excedan el 300% del patrimonio.

Otro caso de inutilidad probatoria sería pretender desvirtuar hechos declarados en sentencias anteriores. Sin excluir la eficacia que resulta de demostrar el criterio expresado

por alguna sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, la inutilidad surge cuando se pretende demostrar hechos que ya han sido desvirtuados en sentencia. Ejemplifica esta situación el caso de los grandes contribuyentes que son sometidos permanentemente a procesos de determinación. A aquellos grupos de contribuyentes, la Administración emite año tras año actas de determinación con similar composición en sus glosas. La prueba se vuelve inútil cuando tiende a regresar sobre hechos de otros ejercicios fiscales sin relevancia en el caso de discusión.

Casos más simples de inutilidad son aquellos que se refieren a hechos probados por otros medios (por ejemplo solicitar que se oficie al IESS para que informe respecto de las aportaciones pagadas a los trabajadores, cuando el mismo contribuyente ya ha presentado sus planillas); o respecto de hechos admitidos por ambas partes (como son las glosas admitidas por el contribuyente en el libelo de su demanda).

Finalmente no son útiles las pruebas que se refieren a los hechos no alegados en el acto impugnado, la demanda o contestación a la demanda. Esta posibilidad hace referencia directa a la pertinencia de la prueba, lo cual ya ha sido explicado en el acápite anterior.

De manera general, podemos decir que la prueba es inútil *“cuando sobra, por no ser idónea, no en sí misma, sino en relación a la utilidad que le debe prestar al proceso, ya que este solo puede recaudar las pruebas necesarias para el pronunciamiento del fallo”*.¹¹⁰ De esta manera vemos que los elementos de prueba superfluos, sobrantes, redundantes y corroborantes, no deben ser aceptados e incorporados al proceso.

2.2.2 Requisitos extrínsecos

Los requisitos extrínsecos son: a) oportunidad; b) formalidades; y c) legitimación.

¹¹⁰Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 148.

2.2.2.1 Oportunidad

El principio de oportunidad es indispensable para el correcto desenvolvimiento del proceso y su desarrollo ordenado. El requisito de oportunidad es la expresión concreta del principio de preclusión, estudiado en el capítulo anterior.

Para el proceso contencioso-tributario la oportunidad de la prueba goza de una doble dimensión, a saber: a) La oportunidad probatoria de las partes litigantes (sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria convertidos en demandado y actor respectivamente) se regula en el Art. 261 del Código Tributario. Así, las pruebas pueden presentarse junto con la demanda o escrito inicial de que se trate, o dentro del período probatorio que se conceda para el efecto; b) la oportunidad probatoria para el tribunal, en uso de sus facultades oficiosas, se regula en el Art. 262 del mismo Código Tributario, en el cual en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, podrá ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes.

Por lo expuesto, vemos que existe un control tripartito respecto de la práctica de pruebas, en las cuales los sujetos procesales controlan su actividad probatoria mutuamente.

De otro lado, el requisito de la oportunidad tiene estrecha relación con el término probatorio. Este espacio de tiempo tiene las siguientes características: a) es un término legal, es decir siempre viene previamente señalado por la Ley; b) es un término común, es decir corre desde la última notificación a las partes; c) es un término fatal, o sea, su vencimiento extingue por completo las posibilidades procesales probatorias, excepto por las

facultades oficiosas del tribunal; d) no se suspende, salvo las excepciones señaladas en los Arts. 308, 309 y 310 del Código de Procedimiento Civil.

2.2.2.2 Formalidades

En palabras de DevisEchandía, las formalidades de tiempo, modo y lugar garantizan que se hagan efectivos los principios fundamentales de publicidad, contradicción, igualdad, imparcialidad e inmaculación.¹¹¹

Aquellas formalidades no se encuentran específicamente señaladas en el Código Tributario, sin embargo al tenor del contenido del Art. 223 de dicho cuerpo legal, las normas de otras leyes tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria a falta de disposición expresa. De los Arts. 113 a 268 del Código de Procedimiento Civil encontramos descritas las formalidades previstas para la práctica de cada elemento probatorio.

2.2.2.3 Legitimación

La práctica de la prueba en el proceso contencioso-tributario se encuentra reservada a los sujetos procesales que pueden acudir ante esta jurisdicción. El Art. 217 del Código Tributario indica que la jurisdicción contencioso-tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.

¹¹¹DevisEchandía, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 359.

Según el Art. 227 ibídem, las partes en el proceso contencioso tributario pueden ser el actor (persona natural, que deduce la demanda o la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, a nombre de quien se propone la acción), el demandado (es la autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna. A su vez este designa un procurador fiscal que le representará en la causa), y el tercero perjudicado (todo aquel que dentro del procedimiento administrativo o en el contencioso, aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa). Del tercero no queda claro la forma como ha de ejercer su legitimidad en causa. Asumimos que la Ley se refiere al tercerista excluyente en el proceso coactivo.

2.3 Finalidad de la Prueba Tributaria

Sin querer ser exhaustivos, podemos decir que la finalidad del proceso contencioso-tributario es obtener la certeza y convicción de los hechos con trascendencia tributariaa que ella se refiere, a través de los principios y garantías establecidos en el ordenamiento jurídico. Tal certeza o convicción es una creencia subjetiva de los jueces que conforman el tribunal que puede no corresponder a la realidad.¹¹² Sin embargo, en cualquier caso y en cualquier instancia, la finalidad teleológica de la prueba es obtener una sentencia justa, por encima de cualquier percepción teórica o formalista, la prueba es un eslabón más en la búsqueda de los fines propios del proceso contencioso-tributario, de la Constitución y del Derecho.

Alineada a tal finalidad, la prueba busca suministrar, dentro del proceso, el conocimiento de los hechos u actosque establecen la existencia de una obligación tributaria determinada, junto con su cuantificación, de manera que el tribunal obtenga para sí y para la sociedad la convicción de la verdad y existencia de tales hechos, y la misma sea expresada en una sentencia justa.

¹¹² Nos remitimos a la discusión respecto de si el ser humano es capaz de aprehender la realidad material de la verdad, o solamente percibe una noción ontológica de la misma. Al respecto, creemos en la imposibilidad objetiva de conocer la verdad

Dentro de la mente de los miembros del tribunal pueden ocurrir muchas posibilidades lógicas, dentro de las cuales se contempla el error o la arbitrariedad. Por tal motivo es esencial determinar, a la luz de la lógica y de la epistemología, las formas correctas de conocimiento, pensamiento y de formulación de juicios, a fin de que el resultado confirme de manera sostenida y fundada la tesis del contribuyente o de la Administración.

En este punto debemos ser realistas en la determinación de las formas posibles del correcto pensamiento humano. Es imposible establecer reglas universales que expliquen el pensamiento de los jueces que conforman el tribunal, y menos aún cuando este es válido o no. La línea visible de todo esto, está cortada por la sana crítica, exteriorizada en la motivación de la sentencia. Así, a través de la motivación de la decisión podemos determinar si un pensamiento es lógico o no, pues *“en el contexto jurídico no interesa saber todo lo que ha pasado por la cabeza del juez, no interesa saber por qué causas o con qué propósito ha declarado el juez probados ciertos hechos; lo que interesa saber es si esa declaración puede aceptarse como verdadera a la luz de las informaciones disponibles”*¹¹³ Inclusive se puede estimarse la justicia de la decisión como un concepto concreto aplicado al caso, es decir, la mejor decisión posible con los elementos que se tiene a disposición.

El pensamiento humano en general, y el del juzgador en particular, es una asociación entre objeto del conocimiento (la realidad material de los hechos), percepción, pensamiento, y el juicio. El objeto del conocimiento se refiere a los *“aspectos, propiedades y relaciones de los objetos, fijados en la experiencia e incluidos en el proceso de la actividad práctica del hombre, investigados con un fin determinado en unas condiciones y circunstancias dadas”*¹¹⁴ Puede llegar a conocerse en su totalidad por el movimiento del pensamiento que se traslada de lo abstracto a lo concreto. En el proceso contencioso-tributario, el objeto del

¹¹³Gascón Abellán, Marina. *Concepciones de la prueba. Observaciones a propósito de Algunas Consideraciones Sobre la Relación Entre Prueba y Verdad, de Michele Taruffo*. Pág. 51.

¹¹⁴Rosental- Iudin. *Diccionario Filosófico*. Bogotá, Ediciones Universales de Colombia. Pág. 344

conocimiento lo constituyen los hechos con trascendencia tributaria determinados por la Administración tributaria en el acto administrativo impugnado, pero éstos no pueden llegar a los jueces del tribunal de manera inmediata a sus sentidos. La percepción que el tribunal adquiere en el proceso proviene de las pruebas presentadas ante él de manea válida y legal, y consiste en *“la imagen integral del objeto (de los hechos) surgida como resultado de la actuación del mundo objetivo sobre los sentidos”*(lo añadido es nuestro).¹¹⁵ Por su parte el juicio (como mecanismo de la inteligencia humana) *“es un pensamiento expresado en forma de proposición enunciativa en la cual se asevera algo sobre las cosas; objetivamente es verdadero o falso.”*¹¹⁶ La prueba, por tanto, aporta a la determinación del valor de verdad de las conclusiones a las que el tribunal mismo ha llegado.

El conocimiento probatorio contiene cuatro elementos: a) el sujeto que conoce (el tribunal); b) el objeto (la obligación tributaria); c) la operación de conocer; y, d) el resultado obtenido por el proceso de conocimiento (sentencia). El objeto del conocimiento del proceso contencioso-tributario es independiente de la experiencia sensible transmitida a partir de la prueba, es decir, el tribunal nunca podrá aprehender la verdad material absoluta mediante la demostración, pues la percepción de los jueces que conforman el tribunal se da solo de manera indirecta. Sin embargo, se puede llegar a conocer válidamente y con certeza el objeto (en este caso, el hecho generador) aún así sea de manera indirecta, cuando el entendimiento es compatible con la prueba.

En adición, la prueba puede impactar en tres niveles de conocimiento posible: sensible, conceptual e intuitivo.¹¹⁷ El primero consiste en la captación del medio de prueba a través de los sentidos, el cual se almacena en forma de imagen en la mente de los jueces del tribunal. Es la aprehensión directa de las pruebas, que se hace posible de mejor medida en las audiencias de tipo oral.¹¹⁸ De su lado, el conocimiento conceptual radica en

¹¹⁵ Ibídem. Pág. 359

¹¹⁶ Ibídem. Pág. 254

¹¹⁷ Ibídem. Pág. 255

¹¹⁸ Ibídem. Pág. 258

representaciones invisibles, inmateriales, pero universales y esenciales.¹¹⁹ Dentro del proceso contencioso tributario nos referimos al conocimiento del ordenamiento jurídico tributario, la comprensión de las normas contables y financieras, entre otras áreas vinculadas con el quehacer tributario. El conocimiento intuitivo es aquél que capta el objeto en un contexto amplio, como una totalidad. Equivale a la interpretación que debe realizar el tribunal para adaptar la norma tributaria al hecho generador, o la deducción, exención o rebaja.¹²⁰

Así, todo el juicio contencioso-tributario busca, con sus matices propios, conocer la realidad procesal que ya ha venido transitando, inclusive un procedimiento administrativo anterior. Por eso, el tribunal ha de entender que *“Si estamos convencidos de que un hecho ha de producirse de una determinada manera, es porque la experiencia nos lo ha presentado siempre asociado a otro hecho que le precede o que le sigue, como su causa o efecto. Si oímos una voz en la oscuridad, estamos seguros de la presencia de una persona: no porque hayamos alcanzado tal seguridad mediante un razonamiento a priori, sino que surge enteramente de la experiencia, cuando encontramos que objetos particulares cualesquiera están constantemente unidos entre sí”*¹²¹

Utilizando la terminología de Michele Taruffo, el proceso contencioso tributario utiliza una epistemología constructivista, la cual *“entiende que la objetividad del conocimiento deriva de nuestros esquemas de pensamiento y juicios de valor; es decir la verdad de los enunciados está muy vinculada al contexto. En estricto sentido, no cabe hablar de un “conocimiento objetivo”; o, si se quiere, la verdad, entendida como correspondencia, carece de sentido... Estas tesis se vinculan a la teoría del adversary system y, en general, a las posiciones ideológicas del proceso civil que conciben este esencialmente como un instrumento para la resolución de conflictos.”*¹²² En esta epistemología, no tiene sentido

¹¹⁹ Ibídem. Pág 258

¹²⁰ Ibídem. Pág 260.

¹²¹ Hume. *El Origen del conocimiento y sus clases*. Internet. www.webdianoia.com/moderna/hume Acceso: 18/12/09

¹²² Gascón Abellán, Marina. *Concepciones de la prueba. Observaciones a propósito de Algunas Consideraciones Sobre la Relación Entre Prueba y Verdad, de Michele Taruffo*. Pág. 45

buscar la verdad de los hechos, ni inquirir si el pensamiento del tribunal es correcto o incorrecto. Lo realmente importante en el proceso es la persuasión que tiene aquel, o dicho de otra manera, el estado psicológico de poseer la verdad.

Respecto a la finalidad cognoscitiva de la prueba, podemos mencionar que lo constituye la totalidad formada por la suma de pruebas y actuaciones que el tribunal ha acumulado durante el proceso. El conocimiento se forma por el contacto inmediato que aquel ha tenido con los hechos probados, así como de la actuación determinadora de la Administración Tributaria. Sin embargo, el conocimiento que importa en el proceso no es solamente aquel que proviene de las pruebas, ni de la intelección del tribunal por separado, sino que, por el contrario, importa aquel que ha sido obtenido a través de un ejercicio operacional de pruebas, intelección y juicio como un todo. El conocimiento que aportan las pruebas debe ser autointegrante, es decir, *“una parte vincula a la otra, hasta que el todo quede formado. Aquí el intelecto interioriza el proceso del conocer mediante lo consciente, lo inteligible y lo racional. Es el intelecto que dinamiza lo material (las pruebas) uniendo conceptos y combinándolos con los objetos para formar un todo a partir y en función del intelecto.”*¹²³

Adicionalmente podemos decir que *“es evidente que hay un principio de conexión entre los distintos pensamientos o ideas de la mente y que, al presentarse a la memoria o a la imaginación, unos introducen a otros con un cierto grado de orden y regularidad... esa asociación se produce siempre siguiendo determinadas leyes: la de semejanza, la de contigüidad en el tiempo o en el espacio, y la de causa o efecto”*¹²⁴(lo subrayado es nuestro). Bajo estas condiciones, se reduce dramáticamente el espacio del error, pues el poderoso proceso del conocer permite acceder con más claridad a la certeza.

Si resulta insuficiente, oscura o con poca conexión causal lógica entre lo probado y la realidad, el juzgador no puede completar el proceso autointegrante del conocimiento (fase

¹²³ *Ibíd.*

¹²⁴ *Hume. El Origen del conocimiento y sus clases.* Internet. www.webdianoia.com/moderna/hume Acceso: 18/12/09

intelectual), por lo que se rompe la estructura cognoscitiva, y la certeza se aleja, con lo cual opera automáticamente la presunción de legitimidad y validez del acto administrativo impugnado.

Una vez aprehendidos los hechos, la mente de los jueces del tribunal procede a formular varios juicios y raciocinios de la más variada naturaleza en su mente. En este momento es cuando aparece el raciocinio con el fin de suministrar un conocimiento nuevo, distinto al obtenido de los hechos probados, y de los juicios que sobre ellos se ha construido, es decir, una conclusión. *“Se llama raciocinio a la operación lógica por medio de la cual obtenemos un conocimiento nuevo, inferido, partiendo de otro conocimiento.”*¹²⁵ El raciocinio puede ser inductivo (a partir de un conocimiento particular se obtiene uno general, por ejemplo al evaluar el trato contable dado a ciertos activos, se puede llegar a establecer que se han cumplido los requisitos para deducirse como gastos de la base imponible); deductivo (a partir de un conocimiento general se obtiene uno particular, como es el caso de cualquier presunción tributaria); y traductivo (a partir de un conocimiento específico se obtiene otro de igual especificidad, por ejemplo, al haberse constatado el pago de las aportaciones de seguridad social de los trabajadores, se puede llegar a la conclusión que corresponde tal deducción del gasto de sueldos y salarios de la base imponible para el pago de impuesto a la renta).¹²⁶

A riesgo de simplificar demasiado un proceso tan complejo, podemos decir que en el proceso contencioso-tributario tiene capital importancia la figura deductiva del silogismo, pues toda resolución está reconducida a ese esquema (aunque realmente la sentencia sea mucho más que un simple silogismo). Tradicionalmente se ha dicho que la premisa mayor la constituye la norma legal, la premisa menor es el hecho que se debe constatar a través de las pruebas (esto es la existencia y modalidad de la obligación tributaria, así como su sujeto pasivo), y la conclusión, que es la sentencia en sí. Aunque sirve para ilustrar didácticamente un proceso mental del juzgador, hoy por hoy se encuentra en decadencia la

¹²⁵ Rosental- Iudin. *Diccionario Filosófico*. Bogotá, Ediciones Universales de Colombia. Pág. 38

¹²⁶ *Ibíd.* Pág. 39.

conceptualización del juzgador como “boca de la ley”, siendo que es obligación de las juezas y jueces tributarios, ante todo velar por la constitucionalidad y legitimidad de sus decisiones. Por lo tanto, el silogismo más de una vez deberá ser reconsiderado, si la aplicación estricta de la ley, supone un quebrantamiento de derechos constitucionales con un mayor peso ponderado.

Al final de todo el proceso lógico-jurídico corresponde al tribunal exteriorizar el cúmulo de impresiones, percepciones y sensaciones procesadas por el pensamiento como ideas y juicios, en una decisión firme y fundamentada. El conocimiento adquirido por el tribunal durante el proceso contencioso-tributario entra en el momento crítico de decidir respecto de la legalidad y legitimidad del acto impugnado, así como de la procedencia de la demanda. Las pruebas de cargo se confrontan a las de descargo, y se mide cuál de ellas fue suficiente para crear convicción.

Consideramos que el tribunal puede aceptar la demanda del contribuyente en base a hechos que, sin estar establecidos de manera irrefutable, son más creíbles o más probables (nos referimos a una probabilidad fuerte). Así, no es suficiente que sea una hipótesis posible, sino debe parecer, a los ojos del tribunal, como la posibilidad más probable.¹²⁷

En conclusión, la prueba contencioso-tributaria busca llevar al juez tributario al conocimiento de la existencia de obligaciones tributarias, deducciones o exenciones, dentro del contexto del proceso. Sin embargo, pudiera pasar que las pruebas no reflejen exactamente la verdad, sino una idea deformada o distorsionada de ésta, lo cual no implica que la prueba no esté cumpliendo su fin, que no es otro que permitirle al tribunal resolver la controversia con arreglo a lo que éste, como cuerpo colegiado, considera que es verdad.¹²⁸

¹²⁷Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 170.

¹²⁸DevisEchandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 255.

El resultado de la actividad probatoria contenciosa-tributaria se concreta con la conclusión del tribunal, expresada en sentencia, basada en los elementos de prueba que fueron aportados al proceso, y que deben servir para la aplicación de normas jurídicas sustanciales o procesales que los regulen.¹²⁹

2.4 Objeto de la Prueba en los Procesos Contencioso-Tributarios

El objeto de la prueba, de manera general, es todo aquello sobre lo que puede recaer la prueba. Según DevisEchandía, es una noción objetiva y abstracta, que no se concentra en aspectos de cada proceso, ni atiende a lo que le conviene o interesa probar a las partes.¹³⁰

El objeto de la prueba es aquello que capaz de demostración histórica, que existió, existe o puede llegar a existir (hechos presentes, pasados o futuros). De lo dicho, se extrae que el objeto de prueba recae siempre sobre hechos¹³¹, y no sobre las afirmaciones de las partes en sí mismas.

En referencia al tema de estudio, podemos indicar que los distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal no limitan el objeto de su examen probatorio a una simple reproducción de aspectos jurídicos controvertidos, sino que entran a valorar y conocer los hechos que fundamentaron el acto impugnado. Para esto goza de las más amplias facultades probatorias y oficiosas.¹³²

La jurisdicción contencioso-tributaria ejerce un auténtico control sobre la actividad de las Administraciones Tributarias. Se dice que “*su función es comprobar que los actos administrativos impugnados son conformes al ordenamiento jurídico sin necesidad de reiterar toda la actividad probatoria practicada en el procedimiento administrativo, en el*

¹²⁹ *Ibíd.*

¹³⁰ DevisEchandía, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 142.

¹³¹ Por hechos se ha de entender todo lo que puede ser sensorialmente perceptible en contraposición de los productos del pensamiento como juicios, o ideas.

¹³² Buitrago, Ignacio, y Calvo, Rubén. *La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Revista “Derecho Fiscal”. Número. XLII. Pág 16.

bien entendido de que el control jurisdiccional (...) no es reiteración del previo ejercicio del poder público...”¹³³ Este es el marco que delimita el objeto de prueba en esta clase de proceso.

Sobre este punto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se pronunció en los siguientes términos:¹³⁴

“TERCERO: Como punto esencial de discusión que se ha puesto en consideración de esta Sala especializada, corresponde dilucidar si la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital Nro. 2, reúne o no los requisitos de contenido, forma y sustancia que una providencia de esta trascendencia debe tener, pues este, entre otros ha sido el fundamento esgrimido por la administración para sustentar el recurso. Se impugna la aplicación del Art. 273 del Código Tributario, en el sentido de que en la instancia contenciosa tributaria, no podía ni debía aceptarse ni practicarse nuevas pruebas, sino exclusivamente las que habían sido receptadas, estudiadas y decididas en la instancia administrativa. Ya se dijo en un caso similar (el Nro. 278-06) que el Art. 217 del Código Tributario, define a la jurisdicción contenciosa tributaria, como la potestad pública de conocer, resolver y hacer cumplir lo resuelto en las controversias suscitadas entre las administraciones tributarias o sujetos activos y los contribuyentes, responsables o sujetos pasivos en la aplicación de leyes, reglamentos y disposiciones generales de carácter tributario. Es más, el Art. 262 ibídem, faculta a la Sala juzgadora en los recursos de plena jurisdicción (de ahí su nombre), a efectos de llegar a conocer la verdadera esencia y naturaleza del hecho jurídico o económico y la real situación impositiva que está juzgando a valerse de todos los medios disponibles para ello, al punto que de oficio puede realizar inspecciones y registros a la contabilidad de la empresa, y las normas que hacen relación a la prueba así también lo aseguran e incluso permitirle aceptar prueba evacuada fuera del término respectivo (Art. 270 del Código Tributario). Como se ve, contemplan la absoluta libertad y amplio criterio de equidad sobre la valoración de la prueba que debe tener el Juez el momento de resolver. Como consecuencia de lo expuesto, no puede ni debe, limitarse en la fase contenciosa a

¹³³ Rodríguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 284.

¹³⁴ Resolución dictada por la Sala Contencioso Tributaria en el recurso 39-2007, publicada en el R.O. 261 del 12 de marzo de 2012.

revisar y estudiar, con exclusión de cualquier otra, las pruebas y documentos presentados en la fase administrativa; ello por otra parte, no puede considerarse coartar el legítimo derecho a la defensa de la Administración Tributaria, puesto que todas las diligencias y pruebas efectuadas en esta instancia deben hacerse con notificación contraria, y tiene por supuesto el deber sustancial de defender ante la Sala juzgadora en la instancia contenciosa, la legitimidad de sus resoluciones por todos los medios que la ley le franquea para el efecto.”

Siendo así, el objeto de la prueba tributaria es todo aquello que pertenece a la tipicidad de las normas jurídicas tributarias aplicables a la premisa menor (presupuesto fáctico) del silogismo jurídico-tributario. En otras palabras, son objeto de prueba todos los hechos previstos en las normas que generan efectos tributarios (establecer la obligación tributaria, hecho generador, su base imponible, tarifa, sujeto activo, sujeto pasivo, exoneraciones, deducciones, rebajas, etc). La posición más frecuente del lado del actor, siempre será que se deje sin efecto el acto administrativo impugnado, sea en parte o sea en su totalidad, mientras que la posición de la Administración buscará que se deseche la demanda y se confirme la legalidad y legitimidad del acto impugnado.

A continuación se especifican cuales son aquellos hechos objeto de prueba del proceso contencioso-tributario:

2.4.1 Conductas humanas

Es todo acto que proviene del ser humano o en el que este interviene sea presente pasado o futuro. Pueden ser voluntarias o involuntarias, con sus distintas circunstancias constitutivas de lugar, modo, tiempo realizadas por una o más personas, pero que permitan su percepción sensorial, aunque sean hipotéticos. La categoría de conductas humanas se extiende de manera amplísima en el universo jurídico pues existe una infinita cantidad de posibilidades de todo lo que se hace o puede hacerse.

Se incluyen como hechos objeto de prueba aquellas estimaciones futuras o hipotéticas que obligan a la toma de decisiones presentes como son las provisiones contables, proyecciones de ingresos, gastos y pérdidas, lucro cesante, impuestos diferidos, intereses futuros, servicios no devengados, anticipo de impuesto a la renta, entre tantos otros.

Otro ejemplo bastante esclarecedor de conductas humanas, objeto de prueba tributaria, son aquellas enumeradas en el Art. 56 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario interno, que contempla la tarifa 0% para los servicios en él enumerados. Como vemos, no todas las conductas humanas tendrán trascendencia probatoria, sino propiamente la tendrán aquellas con trascendencia tributaria.

Tienen relevancia como objeto de prueba, además, las actuaciones de la Administración Tributaria, bien sea como actos administrativos propiamente dichos (sujetos a impugnación), como actos de determinación, recaudación, sancionatorios, requerimientos de información, actos de simple administración, informes, reportes, consultas, entre otros casos. Así mismo, las conductas de los servidores de la Administración Tributaria en todas las actuaciones que las realice bajo funciones, encargo o delegación de la misma.

2.4.2 Hechos de la naturaleza

Son los acontecimientos o sucesos que ocurren en la naturaleza sin la voluntad ni intervención de las personas. Se constituyen de fenómenos desencadenados por fuerzas naturales, tales como terremotos, derrumbes, inundaciones, estaciones climáticas, condiciones atmosféricas, entre otros, que tienen una repercusión económica, y por lo tanto tributaria.

Los hechos de la naturaleza, para ser objeto de prueba tributaria, deben tener trascendencia en cualquiera de los elementos constitutivos de la obligación material o formal.

A modo de ejemplo, citamos el Art. 41 numeral 2, literal i) de la Ley de Régimen Tributario Interno, según el cual el Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo del impuesto a la renta por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para lo cual, el contribuyente presentará su petición debidamente justificada. Así mismo, en casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, en este caso, desastres naturales, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector.

Otro ejemplo que pone de manifiesto los hechos de la naturaleza como objeto de prueba es el previsto en el Art. 122 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que prevé la extinción de la obligación tributaria aduanera por pérdida o destrucción total de las mercancías, ocurrida antes de su arribo, durante su depósito temporal o en instalaciones industriales autorizadas para operar habitualmente bajo el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo, siempre y cuando se produzca por caso fortuito o fuerza mayor, aceptado por la Administración Aduanera.

Similares casos encontramos en la normativa seccional, en la cual, la ocurrencia de ciertos hechos extinguen o reducen la obligación tributaria, y pueden ser alegadas en beneficio de los contribuyentes.

La prueba de tales acontecimientos debe ocurrir en cada proceso contencioso-tributario a fin de que sea el tribunal quien determine la suficiencia de los mismos para ocasionar consecuencias jurídicas.

2.4.3 Cosas materiales y hechos de la realidad

Se refieren a cualquier aspecto de la realidad material que incluye, por un lado, a las cosas materiales, apreciables por los sentidos, elaboradas o no por los seres humanos, así como los productos de la naturaleza, y por otro lado, a las circunstancias naturales o ambientales, así como a las circunstancias personales, sociales y jurídicas.

Según DevisEchandía, *“La existencia o inexistencia de tales cosas o circunstancias materiales, sus características, sus causas y efectos, su duración en el pasado y en el futuro, su valor o importancia y cualesquiera otros aspectos de aquellas, pueden ser objeto de prueba y forman parte con frecuencia del tema de prueba en los procesos judiciales de cualquier naturaleza.”*¹³⁵

Como ejemplo de las cosas materiales, tenemos a los documentos que pueden ser objeto de prueba por ser cosas materiales perceptibles por los sentidos y examinables objetivamente. En materia tributaria, más específicamente, encontramos la contabilidad como un hecho la actividad humana.

Por otro lado, como ejemplos de hechos de la realidad tenemos una amplia enumeración realizada en los Arts. 8 y 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, así como aquellos enumerados en el Capítulo III del Título IX del COOTAD, entre otros.

2.4.4 Personalidad y sus vínculos

La existencia de personas naturales o jurídicas, así como de sus circunstancias, condiciones, cualidades y atributos también son objeto de prueba en materia tributaria y su alcance está en la sujeción de estas al cumplimiento de las obligaciones tributarias. El Art. 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno indica cuáles son las personas cuya existencia tiene trascendencia tributaria, y por lo tanto su existencia es objeto de prueba: las personas

¹³⁵DevisEchandía, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 162.

naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados.

La demostración probatoria de la existencia de personas naturales no trae mayores problemas en el ámbito tributario, pues la misma ley ha previsto medios de prueba propios para el efecto (v.g. a través de los distintos documentos emitidos por Registro Civil). De igual manera, la demostración de los atributos de la personalidad como son nacionalidad, domicilio, estado civil, capacidad y patrimonio, generalmente se encuentran suficientemente justificados ante la Administración Tributaria, a través de la información consignada en el Registro Único de Contribuyentes.

En cuanto a las personas jurídicas, la amplitud y complejidad de sus operaciones (no olvidemos que son ficciones creadas por el derecho) así como su importancia como segmento de mayor contribución requiere una actividad probatoria más compleja para determinar su existencia y caracteres. Justamente, el derecho tributario ha considerado oportuno abandonar el concepto de persona jurídica para tomar el concepto de “sociedad” (sobreponiéndose al tradicional concepto de personería jurídica). El Art. 98 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno define lo que ha de considerarse por sociedad: *“Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.”* La definición referida por la ley deja claro el marco probatorio para demostrar la existencia de las denominadas sociedades.

Un ejemplo de aplicación práctica, en la que el objeto de prueba recae sobre la existencia de la persona jurídica, es el caso de los precios de transferencia. Al respecto, resulta

esencial, tanto para la Administración como para el contribuyente, la demostración adecuada y jurídica de los vínculos entre compañías de un mismo grupo empresarial y la determinación del estándar de “partes relacionadas”. El mismo Art. innumerado 4.1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno indica que para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. A continuación, la norma establece presunciones tendientes a demostrar la existencia de partes relacionadas.¹³⁶

La demostración de la existencia de las personas jurídicas (sociedades) antes mencionadas y sus vínculos, tiene que ver con aspectos como la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones. Tales hechos son susceptibles de prueba en el juicio contencioso-tributario.

¹³⁶Según el Artículo señalado, son partes relacionadas:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Como vemos, en el marco de la prueba tributaria, la actividad probatoria no se agota con la determinación de la existencia de una persona natural o jurídica de manera simple, sino también que abarca su vinculación económica con otros agentes.

2.4.5 Normas contables y financieras como objeto de prueba

En virtud del principio clásico del *iuranovit curia* corresponde a los jueces el conocimiento de las normas que integran el ordenamiento jurídico ecuatoriano, de lo que se desprende que ningún tribunal puede excusarse de conocer de la causa por ignorancia, obscuridad normativa o inexistencia de ley.

Pero sucede que en el ámbito tributario no basta el conocimiento de las leyes de la materia, sino también es preciso conocer de otras normas contables y financieras (algunas de ellas internacionales) que tienen una grave y determinante influencia en la interpretación judicial que, sobre las leyes, reglamentos y ordenanzas tributarias, el tribunal hará. Aquellas normas, que obedecen a parámetros técnicos emitidos por agencias especializadas (v.g NIFF, NEC, NEA y la amplia gama de normas denominadas *softlaw* como son las recomendaciones de OCDE, CIAT, entre otras organizaciones) pueden ser objeto de prueba en el proceso contencioso-tributario, pues, desde una perspectiva amplia, la existencia y contenido de las mismas son auténticos hechos materiales que pueden ser demostrados.

Si bien los Jueces se encuentran obligados a conocer **la ley tributaria**, tal obligación no es extensiva con el mismo rigor hacia otras normas que no conforman el ordenamiento jurídico pero que aportan un criterio técnico. Ciertamente el juzgador tributario tiene la obligación profesional y ética de conocer con profundidad y especialidad la materia sobre la cual pretende administrar justicia, pero la dinámica cambiante de estas normas y principios técnicos, siempre mutables a un ritmo más dinámico que el de las normas jurídicas, nos hace pensar que las mismas deberían someterse al mismo régimen de prueba del derecho extranjero, con una flexibilización en los medios para ello requerido.

Sin embargo, las partes, si pretenden ser eficaces en su estrategia probatoria, deberán entender que el presentar como objeto de prueba este cúmulo de normas, estarán aportando elementos para mejor resolver la causa.

Con respecto al *softlaw*, podemos mencionar algunas de sus características esenciales, que la justifican como objeto de prueba: a) no es una norma vinculante, por lo tanto no es de aplicación general, ni conocida por todos; b) consiste en normas generales o principios, pero no en reglas; y c) no sirve para dirimir conflictos en caso de controversia.¹³⁷

2.4.6 El derecho extranjero como objeto de prueba

Es notorio que la mundialización de las relaciones económicas así como de la producción, distribución y consumo de productos y servicios, ha hecho de la tributación en negocios internacionales un aspecto fundamental del derecho tributario. Por lo mismo, el conocimiento de las normas tributarias extranjeras que modifican o alteran la tributación tiene especial importancia, pues deberán ser tomadas en cuenta por el tribunal para decidir en la causa que esté en su conocimiento.

Debido a que el principio *iuranovit curia* en nuestro ordenamiento jurídico no se extiende a legislación extranjera, se ha previsto un mecanismo especial de prueba y demostración del derecho extranjero vigente y obligatorio, a fin de que el tribunal pueda resolver sobre el fondo del tema.

No olvidemos que la aplicación de la norma extranjera es una obligación del tribunal, si tiene influencia en los hechos materia del juicio contencioso-tributario. No obstante, es una obligación condicionada a la actuación de las partes, quienes en virtud del principio

¹³⁷ Internet: <http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/030330120008.html>. Acceso: 17/10/12

dispositivo, elevan al conocimiento de los juzgadores las normas internacionales que conviene aplicar al caso concreto.

En materia tributaria sería muy aconsejable admitir la doctrina moderna que permite la libertad investigativa del juzgador en relación con la vigencia de las leyes extranjeras, superando aquellas formalidades que entorpecen una tutela expedita y eficaz de los derechos de las partes. De hecho, con los recursos disponibles hoy en día, no resulta difícil determinar a los mismos juzgadores las normas de derecho extranjero vigentes o históricas.

Por otro lado, viene de la mano con la demostración del derecho extranjero, la legalización de instrumentos otorgados en el extranjero. El ejemplo más tangible es el de los precios de transferencia, pues se requiere demostrar los elementos de comparabilidad tales como características de las operaciones, funciones o actividades económicas, términos contractuales, circunstancias económicas o de mercado y estrategias de negocio, a través de instrumentos públicos concedidos en el exterior.

Para este efecto, debemos recordar que los instrumentos públicos otorgados en Estado extranjero, si estuvieren autenticados, harán en el Ecuador tanta fe como en el Estado en que se hubieren otorgado. En virtud del Art. 190 del Código de Procedimiento Civil, se autentican o legalizan los instrumentos otorgados en territorio extranjero, con la certificación del agente diplomático o consular del Ecuador residente en el Estado en que se otorgó el instrumento. En el caso de legalización, la certificación del agente diplomático o consular se reducirá a informar que el funcionario que autorizó el instrumento, es realmente tal y que en todos sus actos hace uso de la firma y rúbrica de que ha usado en el instrumento. De otro lado, la legalización de instrumentos también se logra atendiendo a lo dispuesto en la Convención de la Haya sobre la Apostilla.

2.5 Tema de Prueba en los Procesos Contencioso-Tributarios

Por tema de la prueba, o necesidad de la prueba, se entiende a los hechos que, en cada proceso, debe ser materia de la actividad probatoria, y más concretamente, sobre los que controvierten las partes, y sobre los que buscan las partes que el tribunal decida el derecho. Mientras que en el objeto de prueba corresponde la pregunta ¿Qué puede probarse en el proceso contencioso-tributario?, el tema de prueba responde a la pregunta ¿Qué debe probarse en este proceso?

Una aproximación inicial a este acápite, nos deja ver con claridad que la prueba en el proceso contencioso-tributario no consiste en reiterar de manera mecánica lo actuado frente a la Administración, ni tampoco consiste en adjuntar al proceso el expediente administrativo, con todos sus documentos de sustento, sin mayor proceso lógico-jurídico, admitiendo su veracidad y fuerza probatoria *per se*. Esto constituiría una grave violación a la tutela judicial efectiva, y colocaría al contribuyente en un estado de completa indefensión probatoria. Sin la noción del tema de la prueba, “*el proceso se convertiría en un instituto inconveniente, donde se podría acreditar la existencia de cualquier hecho, de modo que a su finalización, tendríamos una suerte de residuos arrastrados por una corriente y no una investigación ordenada*”¹³⁸

Ceñirse al tema de prueba garantiza que el juicio no se convierta en un abultamiento ineficaz de cualquier hecho, de modo que a su finalización se arrastre un cúmulo de residuos procesales innecesarios. Por el contrario, es obligación de las partes envueltas en el proceso llevar una instrucción ordenada de lo que suceda en el proceso, con los medios idóneos para introducir hechos en el proceso. El autor DevisEchandi ha dicho al respecto: “*Es el conjunto de hechos materiales o psíquicos, en sentido amplio, que sirven de presupuesto a las normas jurídicas aplicables a cada proceso, en vista de las peticiones o excepciones de las partes o del efecto jurídico perseguido y que la ley exige probar por medios autorizados*”¹³⁹

¹³⁸ Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimotava edición. Pág 111.

¹³⁹ DevisEchandi, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981. Pág. 187.

En las acciones de impugnación son tema de prueba aquellos presupuestos fácticos tributarios previamente determinados por la Administración Tributaria en el proceso administrativo que han sido afirmados, aceptados, controvertidos o negados, y que sirven para la aplicación de la norma tributaria. Así, pues, para que un hecho sea tema de prueba cuando se impugna un acto administrativo, debió haber sido inicialmente establecido por la administración tributaria a través de un acto administrativo. A partir de esta base, forma parte del tema de prueba la afirmación de las partes.

Para el caso de las acciones directas, el tema de prueba se referirá a las circunstancias que, sin que medie la actuación de la Administración, modifiquen, reduzcan o extingan la obligación tributaria, o requieran la devolución de lo indebidamente/ excesivamente pagado por concepto de tributos.

Las afirmaciones, como tema de prueba del proceso contencioso tributario tienen dos implicaciones: a) al tener cada afirmación un núcleo fáctico, el tribunal deberá establecer en la sentencia si se encontró probado o no el hecho; y b) limitarla discusión de la causa a lo afirmado, tanto para las partes como para el tribunal, y, por lo tanto, discernir la pertinencia de la prueba, evitando que se decida aspectos no alegados por las partes.

Como ya quedó insinuado anteriormente, el tema de prueba del proceso contencioso-tributario, únicamente puede referirse a aquellos actos provenientes de la Administración Tributaria, salvo en los casos de las denominadas acciones directas señaladas en el Art. 221 del Código Tributario, en cuyo caso, los hechos discutidos se plantean directamente ante el tribunal.

2.5.1 Hechos que no necesitan ser probados en el proceso contencioso-tributario

En atención a la finalidad de la prueba en el proceso contencioso-tributario, existen hechos que, sin perjuicio de ser tema de prueba, están eximidos de demostración, bien sea por una finalidad de economía procesal, o bien sea para mantener la conducencia, pertinencia o relevancia del procedimiento. Siendo que los hechos y su prueba requieren una delicada y minuciosa apreciación, no es admisible distraer a la administración de justicia en el análisis de elementos de prueba que no servirán para la motivación de la decisión judicial.

Los hechos que no necesitan ser probados responden a las necesidades lógicas del proceso, y orienta a las partes para enfocarse en la demostración de lo que realmente importa al proceso. A continuación observaremos los casos más representativos:

2.5.1.1 Hechos confesados o admitidos por las partes

En el juicio contencioso-tributario, la existencia de hechos admitidos por las partes puede ocurrir en dos momentos procesales distintos. El primer momento es durante el planteamiento de la demanda, en el cual, el contribuyente puede aceptar parcialmente el acto administrativo que se impugna. Con esta aceptación, el actor excluye de la discusión procesal futura los hechos admitidos, y acepta, en la parte correspondiente, la decisión del fisco. En este caso propiamente hablamos de hechos no objeto de prueba, pues no se encuentran en el universo del proceso contencioso-tributario.

El segundo momento ocurre al ser contestada la demanda. Con la contestación, la Administración Tributaria puede dar por ciertos hechos que fueron afirmados en la demanda, aunque con una lectura jurídica diferente de sus efectos. Para esto, la parte demandada debe aceptar los hechos de manera expresa, pues el simple silencio no es suficiente para considerar admitido un hecho. En todo caso queda al criterio del tribunal declarar que hechos han quedado admitidos por las partes. Suelen ser hechos reconocidos por las partes en el proceso contencioso tributario, el impuesto pagado por el contribuyente, las fechas de las declaraciones o de las presentaciones de documentos, las circunstancias de la determinación, la documentación presentada por el contribuyente, entre otras.

Según el Art. 393 del Código de Procedimiento Civil, norma subsidiaria en materia tributaria, el allanamiento es ineficaz cuando el demandado sea el Estado o alguna institución pública, por lo que queda claro que esta posibilidad tampoco es admisible en los juicios contencioso-tributarios. Sin embargo, la aceptación de hechos más que referirse a alguna forma atenuada de allanamiento, en su esencia se refiere a la posibilidad de acuerdos probatorios.

Esta posibilidad de que las partes anticipadamente den por probados ciertos hechos, es marginal y excepcional en la litigación tributaria actual, delegada sobre todo por la Administración. Los acuerdos probatorios ofrecen una buena oportunidad de elevar el debate dentro de la causa, pues elimina aspectos innecesarios y repetitivos que vuelven pesado y extenuante el proceso, aproximando a una más eficiente administración de justicia. Si bien es cierto, la Administración Tributaria tiene el deber constitucional de garantizar la suficiencia recaudatoria¹⁴⁰ y es la principal defensora de las acreencias del fisco, no es menos cierto que, en cuanto parte procesal, y en cuanto a Estado, su actuación debe *“sustentarse en circunstancias fácticas reales y constatables, y en el derecho que resulte aplicable; este requisito conduce a excluir el voluntarismo y la arbitrariedad en la actividad administrativa”*¹⁴¹

La finalidad de la administración no es únicamente recaudatoria, sino que busca establecer el hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, pero simultáneamente, busca precautelar los derechos de los particulares, resguardándolos de cualquier abuso de derecho y evitando lesionar los derechos fundamentales de los ciudadanos.

¹⁴⁰ Art. 300 de la Constitución

¹⁴¹ Rodríguez, María José. *El Acto Administrativo Tributario*. Editorial Ábaco, p. 69

La aceptación común de hechos, con trascendencia probatoria, es una de las formas más tangibles del ejercicio del principio de buena fe y lealtad procesal, y una demostración de que las partes acuden ante la Función Jurisdiccional para someterse a su tutela judicial, y colaborar para una justa y legal resolución de la controversia tributaria.

De esta manera, nada hay que reprochar al contribuyente que acepta de buena fe la decisión administrativa del fisco, así como tampoco que la misma Administración acceda a aceptar acuerdos probatorios que constriñan la causa a su objeto esencial, evitando producción innecesaria de pruebas.

Finalmente hay que recalcar la necesidad procesal y legal de permitir, de manera explícita y real que las partes procesales concilien. No olvidemos que ese ha sido el espíritu del sistema jurídico ecuatoriano, el cual permite en todos los juicios, salvo el caso contencioso-administrativo y contencioso-tributario, que las partes puedan llegar a entendimientos, al menos parciales. Esto solo se logrará con una tan ansiada reforma procesal integral que de paso a estos mecanismos modernos y flexibles de conciliación probatoria.

2.5.1.2 Hechos presumidos legalmente

El régimen tributario ecuatoriano es particularmente fecundo en cuanto a la imposición de presunciones (las cuales rara vez favorecen al contribuyente). Cuando estos hechos tributarios han sido fijados por una presunción, sea esta de hecho o de derecho, están exentos de prueba, pues justamente este es el objeto de la presunción.

Las presunciones y su régimen probatorio serán analizados en capítulos posteriores, por lo que no nos detendremos en su análisis en este acápite.

2.5.1.3 Hechos materia de cosa juzgada

Dentro del juicio concreto, cuyo objeto está definido primeramente por el acto impugnado, y posteriormente por el contenido de la demanda contencioso-tributaria, no cabe la discusión de hechos fijados y probados por sentencia ejecutoriada en otros juicios tributarios. Por lo tanto no es tema de prueba alguna, los hechos y el derecho definido en juicios resueltos con anterioridad.

Esta exclusión busca precautelar la seguridad jurídica así como la certeza adquirida de la inmutabilidad de las decisiones judiciales. El tribunal únicamente puede referirse a los hechos controvertidos en dicho proceso, respetando en todo momento lo resuelto anteriormente, impidiéndosele pronunciarse sobre aquella litis.

Lo indicado tiene sus dificultades en materia tributaria. Debido a la periodicidad anual de los tributos más importantes y representativos, como son el Impuesto a la Renta, Patente Municipal, 1.5 x 1000 de los Activos Totales, Impuesto Predial, entre otros, sumado a la conducta tributaria generalmente uniforme del contribuyente, pueden hacerle sujeto de determinaciones sucesivas o simultáneas de varios ejercicios económicos. Ciertamente, cuando la Administración ha encontrado un nicho generador de recaudación, regresará a ver constantemente al contribuyente que, a ojos del fisco, puede traerle rentas tributarias acumuladas.

Frente a esto, sin lugar a dudas, es de esperar que las Administraciones apunten toda su gestión tributaria hacia aquellos sujetos pasivos que suponen más “riesgo” y de los cuales se espera una tributación más elevada. Este fenómeno incide directamente en la litigiosidad tributaria, aumentando los juicios en los cuales se discuten idénticos hechos, pero por ejercicios económicos distintos.

Partiendo del supuesto de la buena fe, y ética tributaria, el contribuyente que crea estar asistido de la razón y argumentos, impugnará, de manera legítima, las determinaciones sucesivas o simultáneas que se le hayan practicado. Así, el sujeto pasivo-actor, tendrá

multiplicidad de juicios, con una conexidad lógica y fáctica entre todos ellos. En estas circunstancias, las partes tienen una legítima expectativa de un trato uniforme por parte de la Función Jurisdiccional, sea cual sea la judicatura que conozca su causa (por sorteo cuando existen varias Salas en el respectivo Tribunal Distrital de lo Fiscal). Por ejemplo, si la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en Quito acepta de parte del contribuyente determinadas deducciones de la base imponible de impuesto a la renta del año 2009, es apenas lógico pretender el mismo trato por cualquiera de las otras 4 Salas que conforman el Tribunal para el año 2010 y 2011. Lo propio esperará la Administración Tributaria de aquellos juicios en los que ha vencido dentro de un juicio contencioso-tributario.

Sin embargo, las sentencias obtenidas en otros juicios, salvo que por intermedio de la Sala Especializada de lo Contencioso-Tributario de la Corte Nacional de Justicia hayan sido declarados precedentes jurisprudenciales por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia mediante resolución, no deben ni pueden ser admitidos como pruebas pues rompen con la independencia vertical y horizontal que disponen los juzgadores tributarios, y pueden inducir al tribunal a referirse indebidamente sobre hechos ya juzgados en otras causas.

Por lo tanto, si una de las partes desea probar hechos que se han dado por demostrados en otros juicios, no deberán referirse al juicio en que lo fueron, sino que, dentro del mismo juicio, deberán practicar cuantos medios probatorios se requieran, para demostrar dentro del juicio concreto, la existencia y veracidad de los hechos alegados.

2.5.1.4 Hechos indefinidos

La delimitación de los hechos indefinidos que no serán tema de prueba son esenciales para el tribunal, pues influyen directamente en la carga de la prueba que le corresponde a las partes, así como el interés e iniciativa que estas deben mantener durante el proceso.

La concepción tradicional de la teoría de la prueba y la práctica probatoria habitual en las judicaturas tributarias ecuatorianas, de manera muy amplia y descomplicada, han establecido como costumbre que las negaciones no generan la obligación probatoria, sin considerar que la mayoría de negaciones son en sí mismas afirmaciones. Tal actitud, que ha servido para justificar la pasividad probatoria demostrada por las Administraciones Tributarias, actúa en detrimento de la calidad del juicio e incide directamente en la producción de sentencias injustas.

La falta de planteamientos teóricos respecto de la necesidad de probar afirmaciones y negaciones, nos convoca a una reflexión más profunda del tema, sobre todo en el caso contencioso-tributario, en el que los hechos discutidos no son los establecidos con la interposición de la demanda, sino que tienen su génesis fácticamás profunda en una actuación previa de la Administración Tributaria.

Para este análisis, partimos diciendo que *“cada afirmación es al mismo tiempo una negación: al atribuirse a una cosa un predicado, se niegan todos los predicados contrarios o diversos de esa cosa”*¹⁴² Con esta premisa, queda claro que los hechos indefinidos no deben ser asociados exclusivamente a las negaciones o afirmaciones. Por lo tanto la exención de prueba recae sobre hechos indeterminados bajo reglas muy específicas que obedecen a principios de lógica proposicional y de predicados, entendiendo que lo indefinido es aquello que material y formalmente no puede demostrarse. La distinción entre afirmaciones y negaciones, más allá de su formulación positiva o negativa, ha sido claramente establecida por Leo Rosenberg: *“Afirmaciones son los alegatos que muestran la existencia de las características definitorias de los preceptos jurídicos aplicables, aún cuando se presenten en forma de negación; negaciones son los alegatos que tachan de no existencia una característica definidora de la ley, aún cuando se les de la forma de una afirmación”*¹⁴³

¹⁴² Chiovenda, Giuseppe. *Instituciones del derecho procesal civil*. Tomo III. Madrid. Revista de Derecho Privado. 1954. Pág. 95-99.

¹⁴³ Rosenberg, Leo. *La carga de la prueba*. Buenos Aires. Egea. 1956. Pág 69

Por ejemplo, en el caso de la impugnación a la resolución que niega el reclamo de pago de lo no debido, ciertamente no tiene sentido que se exija sin mayor análisis que sea el actor quien tenga la carga de la prueba, pues es la Administración Tributaria quien ha encontrado motivos para negar el reclamo. Tal negativa envuelve en sí misma una afirmación que debe ser probada por la Administración. Otros ejemplos son aquellos relacionados a la negación de obligaciones tributarias sujetas a condición suspensiva negativa (obligación tributaria de no hacer, tales como las faltas reglamentarias o contravenciones).

Las negaciones pueden ser de cualidad o de derecho. Las primeras, se producen cuando se niega a alguien o a algo una determinada cualidad tributaria (la de ser sociedad nacional o extranjera, la de ser obligado o no a llevar contabilidad, u estar obligado a presentar anexos determinados, ser parte relacionada, etc), lo cual equivale a afirmar la cualidad contraria. (si no es tercero independiente, es parte relacionada; si no es matriz es sucursal, etc) y esta es susceptible de prueba directa; la negativa del derecho consiste en negar que exista una de las condiciones requeridas por la ley para la validez de un acto, lo cual equivale a sostener que existe un vicio o situación contraria a la Ley que debe probarse (la determinación presuntiva no fue motivada, el acto administrativo es ilegítimo, etc) .

Como vemos, no todas las negaciones son iguales, ni producen los mismos efectos dentro del proceso contencioso-tributario. Usaremos la clasificación construida por DevisEchandía para explicar las clases de negaciones y su incidencia probatoria:

- a) Negaciones sustanciales o absolutas: no implican una afirmación contraria, indirecta o implícita, pues niegan categóricamente un hecho. (el sujeto pasivo nunca ha llevado contabilidad; nunca ha realizado compras al proveedor x; no ha tenido predios en el Distrito Metropolitano de Quito; no tiene actividad económica en Guayaquil).
- b) Negaciones formales o aparentes: son auténticas afirmaciones formuladas de manera negativa, porque en el fondo tienen una afirmación contraria. Esta afirmación contraria puede, a su vez, ser definida o indefinida. (El sujeto pasivo no

es contribuyente especial, lo que quiere decir que puede ser otra clase de contribuyente; la empresa ABC no ha pagado utilidades a sus trabajadores, lo que quiere decir que no puede reducirse el 15% de su base imponible; Este contrato no es de arrendamiento, por lo que puede ser un leasing mercantil).

- c) Negaciones definidas: tienen por objeto los hechos concretos delimitados en tiempo y lugar (Durante el año 2010 el contribuyente no incrementó su patrimonio).
- d) Negaciones indefinidas: son aquellas que no implican afirmaciones indirectas en otro caso concreto. No deben haber ocurrido nunca, o deben haber ocurrido siempre. Si envuelven una actividad o situación u omisión permanente, no es susceptible de prueba. Por ejemplo, si se imputan ventas omitidas o ganancias obtenidas genéricamente, su prueba tendría una dificultad suprema, no por su negación, sino porque probar todas y cada una de las ventas resulta infructuoso y ajeno a la discusión del juicio contencioso tributario, en la mayoría de los casos (el sujeto pasivo ha pagado todos los impuesto; la Administración Tributaria nunca ha iniciado procesos de determinación en contra del sujeto pasivo, etc).

De lo mencionado anteriormente, vemos que las únicas verdaderas negaciones son las sustanciales o absolutas y las negaciones indefinidas, razón por la cual no son tema de prueba dentro del juicio. Por lo tanto, es obvio que el que niega, está obligado a probar únicamente cuando la negación trae envuelta la afirmación expresa de un hecho, y esta prueba se la realiza demostrando el hecho positivo contrario. Si el demandado se limita a negar de manera pura y simple el hecho alegado por el actor, tal negación no requiere la prueba.

En palabras de Jairo Parra: *“La prueba sí es posible, tanto en el campo científico como en el de la técnica probatoria, cuando la negativa no es indefinida en la extensión de su concepto, sino que, antes bien, contiene en su seno uno o varios hechos positivos, bien definidos sus lineamientos y condicionados por circunstancias fácilmente determinables de tiempo, modo, lugar, etc, porque en tal evento la negativa desaparece para ofrecer en el*

debate hechos positivos conducentes para el ataque o la defensa cuya existencia y verdad vienen a servir de fundamento al fallo”¹⁴⁴

La gran conclusión que podemos obtener de las reglas de las negaciones es que los actos administrativos impugnados, respecto de los hechos que los sustenta, constituyen una posición afirmativa de la Administración, mientras que la impugnación judicial, constituye una negación. Dentro de esta categorización general, se desenvuelve el debate probatorio.

Finalmente, sin querer agotar el tema, consideramos que dentro de la dinámica de las afirmaciones y negaciones, al contribuyente le corresponde probar los hechos en que funde su demanda; los errores que alegue haber cometido en su declaración tributaria; los errores incurridos por la Administración en el proceso de determinación; las circunstancias alegadas para acogerse de una rebaja o exoneración, siempre que la Administración no haya negado la misma en su acto administrativo; los costos, deducciones, exenciones y pasivos no incluidos en la declaración; la posesión de un bien que figure a nombre de otra persona; hechos que justifiquen variaciones patrimoniales, entre muchos otros.

2.5.1.5 Hechos notorios y evidentes

Son aquellos conocidos por personas de cultura media en el ámbito tributario (es decir de los contribuyentes obligados al pago, retención o percepción de tributos), dentro de un determinado conglomerado social, en el tiempo que se produce la decisión y que es conocido por los jueces que conforman el tribunal. Este conocimiento no debe ser universal, no requiere que todos lo hayan presenciado, y puede ser permanente o transitorio.

Se eximen de prueba los hechos notorios, aún cuando no los acepten las partes de común acuerdo e inclusive se discutan, porque lo importante es que su notoriedad le parezca clara al juzgador y no a las partes.

¹⁴⁴Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición. Pág 138.

Los hechos notorios en materia tributaria hacen referencia a aspectos económicos nacionales o internacionales, fluctuaciones de divisas, variación de precios, noticias publicada en medios de comunicación masiva, hechos históricos presentes o pasados (por ejemplo el feriado bancario), la depreciación, las leyes económicas tales como la oferta y la demanda, la inflación, aspectos geográficos, entre otros. Para que los hechos notorios o evidentes no sean tema de prueba deben suponerse que ocurrieron conforme a lo normal y regular en su ocurrencia.

Dentro de la categoría de hechos notorios, existe una subdivisión que la conforman los hechos evidentes, que también se encuentran exentos de toda prueba. Hablamos de aspectos que surgen de manera sensorial o lógica, tales como los fenómenos físicos, y todos aquellos que se asocian con las máximas de la experiencia.

2.6 Carga de la Prueba

Puede ocurrir, y de hecho ocurre con demasiada frecuencia, que de la profusa actividad probatoria realizada dentro del juicio contencioso-tributario el tribunal observe existencia de hechos no probados o insuficientemente probados, a pesar de su facultad oficiosa para ordenar y practicar pruebas. Frente a esta situación, de ninguna manera le es permitido al tribunal inhibirse de resolver la causa por este evento (prohibición de *non liquet*), por lo que se ve obligado a acudir a las nociones de la carga de la prueba. Valga mencionar que solo en caso de imposibilidad absoluta de que el tribunal logre la convicción necesaria para resolver la causa, debe recurrir a las reglas de la carga de la prueba. Esto implica, agotar el uso de la facultad oficiosa en el proceso.

La carga de la prueba cumple dos funciones. La primera es estimular la práctica probatoria de las partes, y la otra es guiar al tribunal en su resolución cuando encuentre hechos

desconocidos. Contiene una regla de conducta de las partes frente al tribunal respecto de la discusión tributaria.

El imperativo de la carga de la prueba es una facultad de actuar libremente en beneficio procesal, cuya omisión no trae implícita una sanción, pero que, al asumirla, conlleva una posibilidad y oportunidad de obtener un resultado favorable en el juicio. No es una necesidad, sino es una conveniencia.

Sin perjuicio de la sana crítica y del análisis particular de cada caso, las reglas generales de la carga de la prueba en materia tributaria son:¹⁴⁵

- En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condiciones de producir.
- Los terceros, dentro del marco de los derechos y garantías constitucionales, están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento.
- Por buena fe y lealtad procesal, así como por mandato constitucional impuesto a las instituciones del Estado, la Administración Tributaria está obligada a suministrar las pruebas reclamadas por el contribuyente, siempre que no afecte los derechos constitucionales ni legales de terceros o principios de orden público.

En primera instancia, por el deber del contribuyente de declarar la existencia de hechos gravados, la ley presume su buena fe, pues el mismo es responsable de la exactitud y veracidad de los datos que contiene de conformidad con el Art. 101 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Como consecuencia, *“el principio de la buena fe en su vertiente procesal, llega a matizar la doctrina de la carga de la prueba, en el sentido de que, cuando para una de las partes resulta más fácil que para la otra el acreditamiento de*

¹⁴⁵Chau Quispe, Lourdes. *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 52.

un hecho, ello ha de repercutir sobre aquella carga, trasladando la necesidad de probar a quien tenía más facilidad para ello. De ello resulta una inversión de la carga de la prueba en determinados impuestos, cual es el caso (arbitrios y tasas sobre fincas urbanas), ya que expresamente se interesa que el Ayuntamiento certifique sobre determinados extremos que, obviamente le son más fáciles de acreditar que al actor.”¹⁴⁶

Corresponde a la Administración tributaria demostrar lo que afirma, es decir, que la carga de la prueba de que respecto de un sujeto ha acontecido la hipótesis prevista por el legislador para dar nacimiento a una obligación tributaria, recaerá en ella, sin que pueda alegarse que por el principio de presunción de legalidad y legitimidad del acto administrativo, corresponderá al contribuyente demostrar lo inverso.¹⁴⁷

La Administración debe acreditar el hecho cierto que es la base de la presunción. Si el contribuyente pretende desvirtuar mediante prueba tal hecho base, estaremos en presencia de contra prueba, mientras que si la actividad probatoria está dirigida a negar la afirmación presumida se denomina “prueba en contrario”. Si bien se reconoce que las presunciones facilitan la actividad probatoria del fisco, se ha destacado que la actuación de este será correcta siempre que utilice de forma reglada las facultades que le otorga la ley.¹⁴⁸

Al respecto, se ha dicho que la Administración Tributaria “*persigue el efecto jurídico de establecer la prestación tributaria en la cuantía que la ley sustancial consagra a partir de la realización del supuesto objetivo de hecho correspondiente; y por consiguiente, le incumbe probar, cuando el contribuyente ha presentado su declaración tributaria los*

¹⁴⁶Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 111.

¹⁴⁷Chau Quispe, Lourdes. *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 52.

¹⁴⁸Chau Quispe, Lourdes. *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 54.

supuestos de hecho que conducen a establecer por adición o rechazo de los rubros de los factores positivos o negativos de las bases de depuración.”¹⁴⁹

Según María Rodríguez-Bereijó *“la que habrá de valorarse es si la actividad de investigación y recopilación de pruebas desplegadas por la Administración Tributaria en el caso concreto entran dentro de lo que le resulta “razonablemente exigible” desde el punto de vista de sus potestades administrativas y de los límites de estas, en especial, el principio de proporcionalidad.*”¹⁵⁰

Cuando la Administración atribuye un hecho imponible a un particular debe ofrecer los medios de prueba que validen su decisión y, en este sentido, la carga de la prueba le es impuesta. Ahora bien, cuando el contribuyente decide ir al tribunal contencioso-tributario debe aportar los medios probatorios que desvirtúen las imputaciones que se le efectúan, los que serán ponderados conjuntamente con los acompañados por la Administración. El principio que subyace en este proceso es el de que la carga de la prueba está a cargo del pretensor, sin que por ello se deje de el principio de esencia sobre la forma y de oficiosidad de la práctica de la prueba el tribunal para generar convicción sobre los hechos.¹⁵¹

En palabras de Alejandro Ramírez Cardona: *“El supuesto de hecho que debe probarse por quien persigue su efecto jurídico, no se confunde con el presupuesto de hecho de la obligación tributaria en bloque, sino con los elementos que lo integran: los rubros de los factores positivos (ingresos, activos) y negativos (costos deducciones, pasivos) de las bases de depuración sobre cuyo resultado cuantitativo se ha de aplicar la tarifa y establecer así el valor monetario de la prestación tributaria.”* Así, la carga de la prueba puede

¹⁴⁹Ramírez Cardona, Alejandro. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Bogotá. Editorial Temis, 1985. Pág. 375.

¹⁵⁰Rodríguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 194.

¹⁵¹Chau Quispe, Lourdes. *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 58

desplazarse de manera dinámica entre las partes, independientemente de su calidad de actor o demandado.

Consideramos que corresponde a la Administración Tributaria probar:

- a) La realización del hecho imponible y de todas las circunstancias relativas al mismo, salvo que hayan sido aceptadas por las partes.
- b) De haberse practicado una determinación presuntiva, la verificación de las causales para haber practicado esta determinación y no la determinación directa.
- c) Incumplimientos de deberes formales.
- d) Hechos constitutivos de la obligación tributaria.
- e) Realización de notificaciones y comunicaciones, así como las actividades fiscalizadoras.
- f) Situaciones contrarias al orden normal de las cosas.
- g) La existencia de obligaciones tributarias superiores a las declaradas por el contribuyente.
- h) Que las declaraciones, libros y demás documentos del contribuyente no son fidedignos.

De su lado, corresponde al contribuyente demostrar:

- a) Que se encuentra inmerso en las circunstancias de exoneración, rebaja o beneficio tributario.
- b) Pertenecer a un régimen tributario especial.
- c) La existencia de operaciones que dan derecho a deducciones o crédito fiscal
- d) Cualquier forma de extinción de la obligación tributaria.
- e) El monto de las operaciones que sirven de base imponible para el cálculo del impuesto.

La distribución de la carga probatoria mencionada no está escrita en piedra. Ciertamente existe una variabilidad tan grande y dinámica en la carga probatoria, que resulta indebido

establecer con la precisión y rigidez típica de los sistemas de prueba tasada a quien le corresponde demostrar que hechos. Tristemente, la jurisprudencia tributaria ecuatoriana no ha abonado nuevos elementos para el análisis, ni se ha replanteado los aspectos más esenciales de la actividad probatoria.

En la práctica procesal tributaria se observa que las Administraciones Tributarias han sostenido en los distintos tribunales que la carga de la prueba le corresponde al contribuyente de manera íntegra, y de manera pasiva se abstienen de practicar prueba que aporte elementos para el análisis. La lógica jurídica y la razón nos dice que si la Administración Tributaria ha sido dotada de tan amplias facultades determinadoras, recaudadoras, resolutorias, sancionadoras para su gestión, aquella podrá producir ingentes medios de prueba y obtenerlos tanto del contribuyente como de terceros. Por lo mismo, carece de sentido que sea el contribuyente a quien se le imponga la carga absoluta de la prueba, basándose en su “culpabilidad”. Adicionalmente, es el Fisco el llamado a defender la incorrección e imprecisión en los tributos determinados por el contribuyente.

En palabras de Rafael Martínez: *“en la inversión del peso de la prueba como se ha expuesto no se observa la misma lógica pues, de acuerdo a lo dicho, el Servicio, con los enormes recursos y amplísimos medios de fiscalización con que cuenta, no está impedido de probar la existencia de un hecho gravado por parte del contribuyente. Muy por el contrario, dispone precisamente de muchísimos más medios, los que al ciudadano le están vedados, por lo que, si existe alguna de las partes que está en condiciones de probar tal circunstancia será precisamente el Fisco.”*¹⁵²

La posición de las Administraciones Tributarias ha llegado a niveles tan poco razonables que, a modo de ejemplo más representativo, el Servicio de Rentas Internas, de manera sistemática niega la deducibilidad de gastos usuales y necesarios para toda actividad económica (combustible, transporte, insumos) de lo cual hay sobrada constancia sobre su

¹⁵² Martínez Cohen, Rafael, *La Carga de la Prueba en Materia Tributaria*. Internet. http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php Acceso: 21/10/11.

necesidad y existencia. Los argumentos esgrimidos por el Servicio de Rentas Internas pueden ser variados, bien sea por no estar relacionados con el mantenimiento o mejora de los ingresos grabados, o por ser deficiente alguno de los aspectos formales del documento comprobante de transacción, pero en cualquier caso, la Administración Tributaria presume la mala fe y la voluntad “elusiva” de todo sujeto pasivo, razón suficiente para que a este se le imponga una carga procesal, cuando *“El peso de la prueba está más bien condicionado a la naturaleza de las proposiciones o afirmaciones que hacen las partes que al papel de demandante o demandado que desempeñan en la causa y, por consiguiente, que incumbe probar a aquel que, en el curso del juicio, avance una proposición contraria al estado normal de las cosas, o que tienda a modificar o destruir una situación adquirida.”*¹⁵³

2.6.1 Carga Probatoria Dinámica en el Proceso Contencioso-Tributario

Frente a lo acotado, queda clara la necesidad urgente de abandonar el legalismo extremo y ciego que ha adoptado la administración de justicia tributaria, el cual, ciertamente es incompatible con la Constitución. Como bien ha dicho José Puig, *“Puede tener más fuerza creadora el calor persuasivo que se desprende de los fundamentos de unas decisiones justas que el autoritarismo abstracto de una disposición legal cuya razón de ser se ha olvidado”*¹⁵⁴ El magnífico pensamiento de este autor nos induce a pensar en que una repartición rígida y formalista de la carga de la prueba, puede traer decisiones francamente injustas.

El desenfado probatorio de la administración, quien se cree poseedora de la verdad absoluta¹⁵⁵, así como el poco conocimiento, la falta de indagación y la incomprensión de la realidad económica y financiera de los contribuyentes, suponen un divorcio entre lo justo y

¹⁵³Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 55

¹⁵⁴Puig Brutau, José. *Introducción al derecho civil*” Editorial Bosh. Barcelona. Pág. 81.

¹⁵⁵A finales del año 2012, el Servicio de Rentas Internas emitió un comunicado alertando a los contribuyentes de “lo que no dicen los asesores tributarios”, en los cuales, sin ninguna ética institucional, afirmaban que el 70% de los juicios tributarios eran vencidos por el SRI, y por lo tanto era infructuoso iniciar un juicio en contra de la Administración.

lo legal. Valga poner de relieve el retraso de la administración de justicia tributaria frente a otras materias (inclusive la materia penal) que han superado en mucho la rigidez de procesos ritualistas y legalistas, que dejan de ver la norma y el proceso como un fin, y han pasado a observar desde la Constitución, otras alternativas que permiten decisiones justas, más allá de fórmulas preconcebidas y atavismos.

En este contexto es donde la doctrina de las cargas probatorias dinámicas (doctrina discutida desde hace ya cuarenta años en otros países de la región, y propuesta por el Profesor argentino Peyrano), surge como una alternativa válida y necesaria.

2.6.1.1 Concepto

Esta doctrina parte del hecho de que las reglas vigentes acerca de la distribución de la carga de la prueba, deben ser preservadas como “vigasmaestras” de la actividad probatoria, sin embargo de lo cual es de justicia flexibilizarlas a las circunstancias del caso concreto, según los principios de la sana crítica. Su uso está reservado a determinadas situaciones en las que utilizar los principios ordinarios de distribución de cargas arrojarían un resultado evidentemente injusto (tal como pagar valores desproporcionados por concepto de tributos, que no se compadecen con el giro económico realizado por el contribuyente, situación que le llevaría a este a cerrar su negocio, únicamente por no poder demostrar como “obliga” el SRI sus costos y gastos, así como el cumplimiento de otras obligaciones formales).¹⁵⁶

El desplazamiento dinámico de la carga probatoria *“importa un desplazamiento del onusprobandi, según fueran las circunstancias del caso, en cuyo mérito aquél puede recaer, v.gr., en cabeza de quien esté en mejores condiciones técnicas, profesionales o fácticas para producirlas, más allá de desplazamiento como actor o demandado o de tratarse de hechos constitutivos, impeditivos, modificativos o extintivos.”*¹⁵⁷ Por estas circunstancias también se

¹⁵⁶ Vargas, Abraham. *Cargas probatorias dinámicas. Sus perfiles actuales y algunas respuestas para sus críticos*. Pág. 11

¹⁵⁷ *Ibíd.*

denomina principio de solidaridad o de efectiva colaboración de las partes con el órgano jurisdiccional en el acopio del material de convicción.

Finalmente, tenemos como fundamento de esta doctrina a la buena fe, lealtad, veracidad y probidad, de los sujetos procesales, los cuales tienen el imperativo ético, deben ajustar su comportamiento procesal para aportar de manera completa, aunque estratégica, la información que se requiera para mejor resolver el asunto en discusión.

2.10.1.2 Caracteres de la doctrina

Tres son los caracteres de la doctrina: a) reconoce la vigencia de la carga de la prueba clásica como “principio general” y que únicamente se puede acudir a la misma de manera “*excepcional*”; b) Justifica la adjudicación dinámica aludida, a la parte que mayor *facilidad probatoria y disponibilidad de los medios probatorios* en que se encuentre la parte a la que originariamente no le correspondía la carga de la prueba; c) Con el fin de precautelar el derecho a la defensa, deben operar a petición de parte, o de oficio, siempre y cuando el tribunal juzgador anticipe esta posibilidad.

De manera contundente, la jurisprudencia argentina ha dicho al respecto:

“...ambas partes, quien se halle en mejor situación de aportar los elementos tendientes a obtener la solución del caso, quien se halle en mejor situación de aportar los elementos tendientes a obtener la verdad objetiva, quien está en mejores y/o mayores condiciones profesionales, técnicas y/ofácticas de hacerlo, quien afirme lo contrario a la naturaleza de las cosas, quien se encuentre en mejores condiciones de obtener los elementos de prueba, quien esté en la situación más favorable para probar los hechos de que se trata, quien esté en mejores condiciones de producir la prueba, quien quiera innovar en la situación de su adversario, quien esté en mejores condiciones de aportar los elementos requeridos, quien esté en mejores condiciones de probar, quien esté en mejores condiciones de declarar las

*cuestiones planteadas, la parte que posee un conocimiento directo de los hechos, quien afirme hechos anormales, etc.”*¹⁵⁸

Aunque la doctrina es nueva, no es nada más que una innovación respecto del uso de la sana crítica.

Por ejemplo, si la administración se encuentra en la capacidad tecnológica de cruzar información con terceros para determinar con precisión asombrosa los ingresos de un contribuyente, con el mismo esfuerzo puede establecer los gastos realizados a través de sendos cruces de información, que sirvan de descargo para el contribuyente. Por otro lado, en todos los casos en que la Administración asegura que los gastos incurridos por el contribuyente no han servido para mantener, mejorar o generar nuevas rentas, es la Administración (y no el contribuyente) la llamada a demostrar tal afirmación, pues supone una afirmación anormal de los hechos. La utilidad de esta doctrina (que no es otra cosa que una nueva lectura de la sana crítica) se amplía a áreas tan complejas como son los precios de transferencia.

Nadie puede negar, que, por un lado, es la Administración quien tiene los mejores y más eficaces medios técnicos para obtener información completa del contribuyente, pero por otro lado, el contribuyente, como sujeto pasivo de una obligación, es el llamado natural a aportar cuanta información se requiera, pues nadie mejor que este conoce sus propias operaciones y sus actividades económicas imponibles. En cada caso existen circunstancias que desequilibran las fuerzas de los litigantes durante la discusión contenciosa tributaria, por lo que mantener fijas las reglas probatorias suponen privilegio para el uno y de desmedro para el otro. En este sentido, la prueba, según el caso concreto deberá desplazarse a uno y otro lado de manera dinámica, hasta encontrar una satisfacción intelectual de los hechos.

¹⁵⁸ *Ibíd.* Pág. 14

Como vemos, la aplicación de esta doctrina, resulta coherente con el marco constitucional pues *“el juez –haciendo prevalecer, en el caso concreto, la constitución sobre la ley-, prescinda de la aplicación de ésta para darle paso a aquélla.”*¹⁵⁹ Por lo tanto se alinea con el principio de tutela judicial efectiva e igualdad ante la ley.

Con el fin de precautelar “sorpresas procesales” es preciso que el tribunal dé noticia de que, por los hechos supervinientes del juicio, la carga de la prueba será flexible, con el fin de prevenir a las partes respecto de un desinterés probatorio perjudicial para ellos. Así, *“el juez debe anticipar criterios que les permitan a las partes orientarse sobre la significación de aportar elementos convictivos con respecto a determinados hechos”*¹⁶⁰

2.10.1.3 Críticas a la doctrina

La primera de las críticas que se ha formulado sobre esta doctrina versa respecto de una supuesta vulneración de la “seguridad jurídica” pues al variar arbitrariamente en la sentencia el sentido o directamente la letra de las normas rígidas de la distribución de la carga de la prueba, estarían afectando gravemente la seguridad jurídica y la suficiencia recaudatoria.

La respuesta a esta crítica ha sido que, de alguna manera, lo dinámico nunca está ausente de las cargas probatorias, a pesar de supuesta previsibilidad que brindan los cánones clásicos. Según quienes sostienen esta doctrina: *“...Por más que se atribuya con claridad a cada parte la carga de probar ciertos “bloques” de elementos fácticos, la discriminación de hechos individuales y concretos que los integren nunca puede definirse de modo expreso*

¹⁵⁹ Ibídem

¹⁶⁰ Ibídem

y predeterminado, sino que es, por la naturaleza del proceso, dinámica e incierta, en el sentido arriba expuesto.”¹⁶¹

Insistimos en que la esencia de la carga probatoria dinámica no consiste en determinar de antemano quién ha de probar determinados hechos, sino que es el tribunal el que *posterior* lo determinará (previo anuncio al contribuyente y a la Administración Tributaria) en el caso concreto.

También se ha cuestionado que la distribución de la carga probatoria dinámica no proviene de la ley, sino del tribunal juzgador, y lo que es peor, al momento de dictar sentencia, volviendo irreversible e irrefutable la posibilidad de aportar nuevas pruebas. Los críticos afirman que esta doctrina supone un afán justiciero: *“en otras palabras y recurrentemente: cambiar las reglas del juego después que el juego terminó, convirtiendo en ganador al claro perdedor según las normas tenidas en cuenta por los jugadores durante todo el desarrollo del certamen, no sólo es actitud desleal sino que, en el proceso, viola la garantía de la defensa en juicio. ¡Por mucho empeño justiciero que ostente el juez actuante!”¹⁶²*

La falacia en esta crítica se dejar ver en el hecho de que la carga de la prueba no determina quién debe producirla, sino quién asume el riesgo de que ella no se produzca. No interesa por iniciativa de quién se incorporó al proceso el elemento de convicción, sino únicamente si el hecho se encuentra o no probado. Por lo tanto no hay un cambio de reglas posterior, sino la imposición de pesos procesales determinados.

Por encima de la crítica, se encuentran las necesidades de una tutela judicial efectiva y alcanzar la verdad para ambas partes, en solidaridad y mutua colaboración procesal *“por lo que bien puede el juez requerirle a la contraparte que anticipar los gastos que permiten obtener la prueba, bajo apercibimiento de generar una presunción en su contra ante la*

¹⁶¹ Ibídem. Pág 153

¹⁶² Valentín, Gabriel. *Análisis crítico de la llamada teoría de las cargas probatorias dinámicas*. Pág. 723.

conducta omisiva o reticente, que será valorada en ocasión del dictado de la sentencia.”¹⁶³ La doctrina de las cargas probatorias dinámicas aparece como un refuerzo ideal de la facultad oficiosa del tribunal.

2.11 Presunciones y Prueba indiciaria en el Proceso Contencioso-Tributario

Las presunciones son una operación de lógica formal que realiza el legislador (para crear la norma tributaria) y el tribunal (para interpretarla), en virtud del cual, a partir de un hecho conocido, se considera como cierto o probable otro hecho en función de las máximas generales de la experiencia o reglas técnicas. Buscan subsanar una dificultad probatoria con una operación de probabilidad, pues “*se basan en el supuesto de que debe ser verdadero en el caso concreto lo que suele serlo de ordinario en la mayor parte de los casos en que entran aquellos antecedentes o circunstancias conocidas.*”¹⁶⁴ Como vemos, las presunciones no constituyen un medio de prueba, sino una exención o dispensa de la misma; lo único que la ley hace, es transportar la carga de la prueba del favorecido con la suposición de la ley al perjudicado”.¹⁶⁵

En cuanto a su clasificación jurídica, primeramente pueden ser legales (contenidas en la norma jurídica positiva. Para el caso tributario, en virtud del principio de legalidad, siempre deberán ser establecidas en la Ley) o judiciales (también llamadas *homine*, que son las que realiza el tribunal cuando valora la prueba). A su vez, las presunciones legales, pueden ser de hecho (también llamadas presunciones relativas o *iuris tantum* pues admite prueba en contrario, o de derecho (llamadas absolutas o *iure et de iure* pues no admiten prueba en contrario).

¹⁶³ Valentín, Gabriel. *Análisis crítico de la llamada teoría de las cargas probatorias dinámicas*. Pág. 723

¹⁶⁴ Alessandri y Somarriva. *Curso de Derecho Civil*. Tomo I, Volumen II. Editorial Nascimento. 1962. Pág. 72.

¹⁶⁵ Martínez Cohen, Rafael, *La Carga de la Prueba en Materia Tributaria*. Internet. http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php Acceso: 21/10/11.

Mientras que las presunciones legales de derecho no son ni tema ni objeto de prueba, las presunciones de hecho admiten una intensa actividad con el fin de desvirtuarlas, siendo evidente que la carga de la demostración recae sobre quien alega en contrario. Por otro lado, las presunciones judiciales, al estar fundadas únicamente en la razón y la lógica que los jueces del tribunal plantean como generadoras de convicción, tampoco admiten prueba.

Adicionalmente, cierto sector de la doctrina¹⁶⁶ ha considerado clasificar a las presunciones tributarias como endonormativas y perinormativas. Las primeras son las previstas para el normal funcionamiento del tributo, por ejemplo la presunción del impuesto a la renta único para la actividad bananera, el impuesto a las tierras rurales, o el RISE. Estas presunciones buscan la evasión del tributo a fin de evitar debates sobre aspectos dificultosos de probar. Las presunciones perinormativas son aquellas que modifican el normal funcionamiento de la ley, tales como el anticipo del impuesto a la renta, o las presunciones de partes relacionadas.

Las presunciones, entre otras, cumplen las siguientes funciones: a) explicitar y establecer legalmente los elementos sustanciales del supuesto de hecho; b) evitar el fraude a la ley y otras prácticas elusivas; c) Aplicación de principios de equidad; d) Simplificación de la gestión tributaria; e) Dificultad de obtener prueba directa en el ejercicio de la gestión tributaria, y, f) Concesión de beneficios fiscales.¹⁶⁷

A fin de precautelar los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes, principalmente el de la seguridad jurídica, el establecimiento de presunciones y ficciones no deberá darsesino en los casos en que no sea posible el uso de medios técnicos que

¹⁶⁶ Gorosito, Alberto. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Pág. 2.

¹⁶⁷ Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Resolución XII. Bogotá. 1985.

satisfagan la finalidad perseguida por el legislador, y cuando exista un perjuicio grave para el fisco.¹⁶⁸

La administración nunca puede crear presunciones, pues esta es una tarea encomendada únicamente al legislador. Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible, así como aquellas sancionatorias deben admitir prueba en contrario. Tampoco son admisibles las pruebas imposibles contra quien se establece una presunción. La Administración Tributaria debe probar, en todos los casos el cumplimiento del hecho del que se infiere la presunción.

De igual manera es contrario al ordenamiento jurídico tributario el establecimiento de presunciones de presunciones, pues las mismas, aparte de no ser lógicas se apartan del criterio de la sana crítica. La incoherencia de esta posibilidad se demuestra en el siguiente ejemplo: Si A entonces B, dado que ocurre B, entonces C. Esta falacia es la denominada *ponendoponens*, pues se obtiene una afirmación de hechos no afirmados.

En el ámbito tributario también es común hablar de ficciones, como una especie dentro de las presunciones. En realidad, las presunciones se diferencian de las ficciones principalmente en su probabilidad de ocurrencia. Por un lado, la presunción tiene una probabilidad muy alta de ocurrir, mientras que las ficciones el hecho presumido es improbable. Las ficciones son una verdad jurídica distinta de la real:

“Es más, yendo aún más lejos, tenemos que concluir que las ficciones legales, tal cual las hemos definido, son absolutamente incompatibles con el Derecho Tributario, pues, existiendo la certeza de que el hecho presumido no se corresponde con la realidad, se viola en forma flagrante la exigencia en materia tributaria de que exista un hecho jurídico tributario, debidamente probado para que nazca la obligación tributaria (a diferencia, por ejemplo del Derecho Civil, en que abundan las ficciones, y se aplican sobre todo si ambas

¹⁶⁸Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Resolución XII. Bogotá. 1985.

partes están de acuerdo). Si dicho hecho presumido nace de una ficción, en realidad no nace la obligación tributaria, que exige la materialización física de este hecho en el mundo real, cosa que no sucede con las ficciones, en que se presume algo que se sabe que no es.”¹⁶⁹

Como vemos el establecimiento de ficciones probatorias aparece ser inconstitucional, pues viola la equidad tributaria señalada en el art. 300 de la Constitución, ya que, si se desconoce la real capacidad contributiva y se presume ella sin admitirse prueba en contrario, y sin estarse siquiera a un cierto indicio de la misma, no se respetará aquella equidad en el pago de tributos. Como vemos, las ficciones, al violentar e ignorar la naturaleza real de la realidad destierran toda posibilidad de actividad probatoria, causando una intensa indefensión en contra de quien la propone. Adicionalmente, aquellas riñen de manera directa con el principio de esencia sobre la forma, y generan severas antinomias en el ordenamiento jurídico tributario.

2.7.1 Varios ejemplos de presunciones

A modo de ejemplificación, señalaremos algunas de las tantas presunciones que se encuentran en las principales normas del ordenamiento jurídico tributario. Esta lista no pretende ser exhaustiva, sino únicamente demostrar de qué manera modifican la “trayectoria” de la carga de la prueba dentro del proceso:

- **Presunción de domicilio (Art. 59 del Código Tributario):** se presume el domicilio tributario de las personas naturales en su lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador. Para el caso de los extranjeros se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o

¹⁶⁹Martínez Cohen, Rafael, *La Carga de la Prueba en Materia Tributaria*. Internet. http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php Acceso: 21/10/11.

técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal la capital de la República. Para el caso de las personas jurídicas, se presume que su domicilio es el lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.

- **Presunción de acto administrativo (Art. 82 del Código Tributario):** los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. Al respecto, podemos comentar que al ser una presunción legal, de hecho, admite prueba en contrario, lo cual es justamente el objeto de prueba del procedimiento contencioso-tributario. Valga aclarar que una cosa es la presunción de legitimidad y legalidad de los actos administrativos y otra es la presunción de veracidad de los hechos en ella reflejados. La infalibilidad de la Administración no es un dogma en el Estado Constitucional de Derechos y Justicia, por lo que la mencionada presunción viene a ser una regla probatoria bajo la apariencia de presunción.
- **Silencio Administrativo (Art. 104 Código Tributario):** la falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo de 120 días, se considerará como aceptación tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.
- **Presunción de validez de hechos actos y resoluciones (Art. 259 Código Tributario):** se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración

la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

- **Presunción de partes relacionadas (Art. 4.1 LORTI):** extiende una presunción a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. Considera como partes relacionadas, entre otros casos a los siguientes: a) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes; b) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí; c) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes; d) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros; e) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas; f) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo; g) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo; h) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad; i) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos; j) También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.
- **Presunción de ingresos de los bienes sucesorios (Art. 6 LORTI):** se presume que los ingresos generados por bienes sucesorios indivisos, se los hace considerando a la sucesión como una unidad económica independiente, presumiendo un régimen distinto al de la modalidad proindivisión.

- **Presunción de personas con discapacidad (Art. 9, el numeral 12 LORTI):** establece una presunción respecto de quienes deben ser considerados discapacitados para efectos de esta exención, e indica que se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas, previsiblemente de carácter permanente se ve restringida en al menos un treinta por ciento de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que se considera normal, en el desempeño de sus funciones o actividades habituales, de conformidad con los rangos que para el efecto establezca el CONADIS.
- **Deducciones de pérdidas (Art. 10 numeral 11 LORTI):** se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.
- **Determinación presuntiva a cargo de la administración (Art. 92 del Código Tributario, Art. 23 LORTI):** tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva. Para el caso de los impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas la Administración efectuará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa: a) Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición; b) No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas; c) Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas; d) Cuentas bancarias no registradas; y, e) Incremento injustificado de patrimonio. En los casos en que la determinación

presuntiva sea aplicable, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos. Los criterios generales para la determinación presuntiva se sustentan en los siguientes elementos de juicio: a) El capital invertido en la explotación o actividad económica; b) El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable; c) Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares; d) Los gastos generales del sujeto pasivo; e) El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico; f) El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y, g) Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley.

- **Ingresos presuntivos de actividades económicas (Arts. 28 al 31 LORTD):** se establecen ingresos presuntivos de ciertas actividades económicas, que por su facilidad de determinación han sido establecidos legalmente: a) Ingresos de las empresas de construcción. Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, en los contratos de construcción a precios fijos, unitarios o globales, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato; b) Ingresos de la actividad de urbanización, lotización y otras similares. Para quienes no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, se presumirá que la base imponible es el 30% del monto de ventas efectuadas en el ejercicio; c) Ingresos por arrendamiento de inmuebles. De no existir los contratos, se

determinarán por los valores efectivamente pactados o a base de los precios fijados como máximos por la Ley de Inquilinato o por la Oficina de Registro de Arrendamientos y, subsidiariamente, por la administración tributaria; d) Los ingresos de las compañías de transporte internacional se determinarán a base de los ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operaciones habituales de transporte. Se considerará como base imponible el 2% de estos ingresos.

- **Presunción de donación (Art. 36 literal a) LORTI:** se presumirá donación, salvo prueba en contrario, toda transferencia de dominio de bienes y derechos de ascendientes a descendientes o viceversa. De igual manera, se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso los impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.
- **Dividendos anticipados por préstamos (Art. 37 LORTI):** cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, se considerará dividendos o beneficios anticipados por la sociedad y por consiguiente, ésta deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre su monto. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en el Reglamento, y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la Renta.
- **Presunción de buena fe (literal d del Art. 104 Código de la Producción):** se presumirá la buena fe en todo trámite o procedimiento aduanero.
- **Presunción de inexistencia de hecho generador (Art. 109 Código de la Producción):** No nace la obligación tributaria aduanera, aunque sí se sujetan al control aduanero, las mercancías que atraviesen el territorio aduanero nacional realizando un tránsito aduanero internacional al amparo de la normativa aplicable a cada caso, o las que ingresen al territorio aduanero como parte de una operación de tráfico internacional de mercancías, con destino a un territorio extranjero, incluido el régimen de transbordo. Tampoco nace la obligación tributaria aduanera, aunque

sí la obligación de someterse al control aduanero, respecto de las mercancías que arriben forzosamente, salvo que la persona que tenga el derecho de disponer sobre dichas mercancías exprese mediante la respectiva declaración aduanera su intención de ingresarlas al territorio aduanero nacional.

- **Presunción de llegada de la mercancía (Art. 133 Código de la Producción):** para efectos aduaneros se entiende que la fecha del arribo de la mercancía es la fecha de llegada del medio de transporte al primer punto de control aduanero del país.
- **Presunción de abandono tácito (Art. 142 del Código de la Producción):** el abandono tácito operará de pleno derecho, por: a) Falta de presentación o transmisión de la declaración aduanera dentro del plazo previsto; b) Falta de pago de tributos al comercio exterior dentro del término de veinte días desde que sean exigibles, excepto cuando se hayan concedido facilidades de pago; y c) Cuando se hubiere vencido el plazo de permanencia de la mercancía en los depósitos aduaneros

Como vemos, el régimen tributario ecuatoriano es fértil en presunciones. El legislador no ha sabido distinguir con precisión qué presunciones admiten prueba en contrario y cuáles no. La interpretación probatoria que al respecto se haga dependerá en gran medida del criterio del tribunal.

2.7.2 Indicios

Indicio es la prueba de un hecho conocido, del cual se infiere otro hecho desconocido, mediante una operación mental lógica basada en reglas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales. Implica que el inicio antes que un medio de prueba es un hecho que aparece probado por cualquiera de los medios probatorios establecidos en la ley, hecho que está vinculado al que es objeto de la prueba, es decir, al hecho que se pretende probar.¹⁷⁰

¹⁷⁰Vergara, Sandoval, Rafael. *La Prueba en materia tributaria en Bolivia*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009. Pág. 81.

La prueba indiciaria tiene un papel protagónico en la actividad probatoria que realizan las partes, pues es la más abundante y conforma el andamiaje en el que se asientan las pruebas principales. Debido a la dificultad que supone la constatación histórica de los hechos económicos (que por su dinamismo pueden dejar abundantes elementos de conjetura) la prueba indiciaria aporta juicios inferenciales complementarios para el correcto establecimiento de la obligación tributaria.

Para que adquieran fuerza probatoria en el proceso contencioso tributario, los indicios deben ser razonables, plurales y precisos, de tal suerte que conduzcan a una conclusión inequívoca por parte del tribunal. Deben reunir tal grado de probabilidad, que produzca certeza moral en los jueces. Adicionalmente deben ser concordantes, pues todos los indicios deben apuntar al mismo hecho tributario que se pretende probar.

2.12 Valoración de la Prueba Tributaria en sede Jurisdiccional

Debido al escaso debate doctrinario y jurisprudencial que en el Ecuador ha tenido la prueba tributaria, la jurisprudencia no ha vacilado en trasladar a esta materia las reglas de valoración establecidas para los procedimientos civiles, sin que exista un cuestionamiento crítico respecto de las particularidades del Derecho Tributario.

La situación sobre la aplicación de principios civiles de valoración de la prueba en materia tributaria ha sido descrita con meridiana claridad por María Rodríguez-Bereijó en los siguientes términos:

“Contrariamente a lo que ocurre en el Derecho Civil, donde la situación inicial para la valoración de la prueba consiste en decidir de un tema probatorio concreto del que se conoce a través de las afirmaciones controvertidas de dos partes procesales en igualdad de armas, en el Derecho Tributario, el punto de partida suele ser la declaración de hechos contenida en la declaración tributaria u otro tipo de información aportada por los

obligados tributarios, cuya completud y certeza han de examinar la Administración o Tribunales”¹⁷¹

A su vez, la diferencia de la valoración probatoria tributaria con el Derecho Penal, consiste en que, para este último, se requiere un estándar de demostración más allá de la duda razonable, es decir, la certeza lógica y absoluta, mientras que en el Derecho Tributario no es necesario la formación de un juicio de certeza sobre los hechos tributarios, por lo que la credibilidad resulta suficiente. Por lo tanto, en el contexto del procedimiento contencioso-tributario el requisito de valoración es el de mayor verosimilitud o verdad material aproximada.¹⁷² Así, *“llegar a la conclusión de que un determinado hecho “p” está probado porque han sido aportados al proceso o procedimiento elementos de juicio suficientes a favor de “p” es una valoración del órgano decisor que dependerá de cada caso concreto, pero en la que influyen como parámetros los principios generales que estructuran el proceso o procedimiento concreto y las reglas procesales sobre la prueba que resulten aplicables en este ámbito.*”¹⁷³

Los sistemas de interpretación judicial modernos ponen de relieve lo que denominan la “axiología racional”, según la cual la fuerza probatoria de los medios de prueba tienen que ver con una escala de valores que proviene primeramente de la razón, y con posterioridad de la ley: a) credibilidad o fiabilidad, significación (eficacia entre el hecho a probar y el medio utilizado); c) validez (jerarquía racional y jurídica del medio de prueba); d) oportunidad; y e) utilidad.¹⁷⁴

¹⁷¹Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 199.

¹⁷²Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 205.

¹⁷³Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 196..

¹⁷⁴Escuela Nacional de la Judicatura de la República Dominicana. *Seminario “Valoración de la Prueba II”*. 2002. Internet: enj.org/portal/index.php?option=com_docman&task. Acceso: 15/12/12.

Tomando en consideración los valores señalados, se desprende con claridad que la valoración de la prueba dará primacía a los medios más fiables (la contabilidad, por sobre reportes de terceros); así mismo se debe preferir de entre los medios de igual credibilidad aquellos que de manera más clara y precisa faciliten la comprensión de los hechos (prueba pericial por sobre la documental).

2.8.1 La Sana Crítica como Sistema de Valoración de la Prueba

El sistema adoptado por el ordenamiento jurídico ecuatoriano para la valoración probatoria es el de la sana crítica, por considerarse la opción más equilibrada en comparación con otros sistemas (tales como el rígido e intransigente sistema de prueba legal o tasada, o el arbitrario e incierto sistema de la íntima convicción). La Corte Nacional de Justicia (en aquel entonces Corte Suprema de Justicia) definió la sana crítica como *“aplicación de los principios del correcto entendimiento humano con especiales fundamentos en la lógica jurídica, en la equidad y en la justicia, y en los principios científicos del Derecho. Es un instrumento de la apreciación razonada, de la libre convicción íntima, de la persuasión. Presenta dos elementos: las reglas de la lógica formal (razonamiento), y las máximas de la experiencia (ciencias).”*¹⁷⁵ Sana crítica es un concepto intermedio entre prueba legal (tasada y rígida) y libre convicción (excesiva incertidumbre). Es una fórmula que regula la actividad intelectual del juez frente a la prueba. Se rige según las reglas del correcto entendimiento humano (reglas de la lógica con la experiencia del juez). Sana crítica es la unión de la lógica y la experiencia sin excesivas abstracciones de orden intelectual.

La sana crítica *“se funda en la libertad y autonomía del juzgador para ponderar las pruebas y obtener su propio convencimiento, aquilatadas a través del sentido común y la lógica y claro está, de las mano de las reglas de la experiencia, que son: “aquellos juicios*

¹⁷⁵ Jurisprudencia 83-99 del R.O. 159 del 30 de Marzo de 1999.

*hipotéticos de carácter general, formulados a partir del acontecer humano, que le permiten al juez determinar los alcances y la eficacia de las pruebas aportadas al proceso.”*¹⁷⁶

De manera sencilla, podemos formular que los principales presupuestos de este sistema son: a) La decisión judicial ha de ser motivada; b) La decisión solo puede sustentarse en las pruebas legalmente incorporadas, excluyendo el conocimiento privado del tribunal, o argumentos arbitrarios; c) La confrontación de las pruebas tanto de lado del contribuyente como de la Administración Tributaria y el grado de certeza obtenido de la misma.

La motivación del tribunal debe responder a los principios de identidad¹⁷⁷, de no contradicción¹⁷⁸, de tercero excluido¹⁷⁹, y de razón suficiente¹⁸⁰. En este sentido “*la observancia de éstos principios lógicos constituye una condición necesaria de precisión y claridad del pensamiento, así como una disciplina del pensamiento que busca dar a conocer lo que es razonable y demostrable*”.¹⁸¹

En cuanto a las máximas de la experiencia, podemos decir que son los conocimientos que el Juez ha obtenido culturalmente del régimen tributario con el uso, la práctica o el solo vivir. Ese conocimiento se utiliza para apreciar las pruebas aportadas. De ninguna manera implica

¹⁷⁶ Corte Suprema de Justicia de Colombia. Sala de Casación Civil. Sentencia de 03 de diciembre de 1998.

¹⁷⁷ “El principio de identidad legitima las sustituciones como medio de prueba, porque hay una equivalencia entre el concepto y los caracteres que lo constituyen.” Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984 Pág. 23.

¹⁷⁸ “Consiste en que dos juicios, en uno de los cuales se afirma algo acerca del objeto del pensamiento (A es B), mientras que en el otro se niega lo mismo acerca del mismo objeto del pensamiento (A no es B), no pueden ser a la vez verdaderos” Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984 Pág. 23.

¹⁷⁹ “De dos juicios que se niegan, uno es necesariamente verdadero. Así A es B y A no es B, no se da una tercera posibilidad; no existe un tercer modo de ser, porque uno de estos juicios necesariamente debe ser verdadero, puesto que los dos no pueden ser falsos al mismo tiempo” Ibídem. Pág. 24

¹⁸⁰ “El principio de razón suficiente se formula así: para considerar que una proposición es completamente cierta, ha de ser demostrada, es decir, han de conocerse suficientes fundamentos en virtud de los cuales dicha proposición se tiene por verdadera” Ibídem. Pág. 24

¹⁸¹ Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984 Pág. 24.

la introducción de hechos conocidos privadamente por el juzgador, sino de datos de la experiencia que si noexistieren en el proceso, imposibilitarían la sentencia.¹⁸²

El tribunal, conformado por juzgadores –seres humanos–, utiliza en su valoración aquello que han aprendido y acumulado para ser empleado en nuevas situaciones. Incluye el denominado “sentido común” pero se prolonga como un ejercicio lógico mucho más extenso y prolijo. Estas máximas de la experiencia permiten esperar que los casos venideros, aún no observados, se producirán de la misma forma que los observados.

Durante el proceso de valoración probatoria, puede suceder que el tribunal, al tener que valorar en la sentencia el mérito probatorio o eficacia de las diversas pruebas rendidas, sea por el contribuyente, o sea por la Administración, se encuentre con varias pruebas contradictorias entre sí (cuyo caso emblemático es la prueba pericial). En esta circunstancia, el tribunal deberá proceder con la operación denominada apreciación comparativa de los medios probatorios.¹⁸³

El primer criterio comparativo es estar a lo que establezcan sobre el particular las disposiciones legales especiales. En efecto, es frecuente encontrarse con preceptos que disponen que tal o cual acto jurídico deberá probarse en tal o cual forma; de manera que, a virtud del principio de que la regla especial prevalece sobre la general, no habrá duda que, en este caso, será necesario atenerse a la regla probatoria especial ya señalada. Por ejemplo, la única manera de acreditar la depreciación de un bien inmueble adquirido, es a través de la respectiva escritura pública de compraventa inscrita en el Registro de la Propiedad. De igual manera, la acreditación de cualquier acto societario de aumento o disminución de capital deberá ser demostrado a través de la inscripción respectiva. No existe manera para que, a través de prueba testimonial se pretenda demostrar la propiedad, o un aumento de capital. En el caso de elementos probatorios que exijan solemnidades, no es posible aludir

¹⁸²Escuela Nacional de la Judicatura de la República Dominicana. *Seminario “Valoración de la Prueba II”*. 2002. Internet: enj.org/portal/index.php?option=com_docman&task. Acceso: 15/12/12.

¹⁸³Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 58

al principio de esencia sobre la forma, o realidad económica, pues atañen a requisitos de validez de la norma.

En segundo lugar, las presunciones de derecho priman sobre cualquier otro medio probatorio. Esta consideración resulta evidente, por las razones expuestas anteriormente.

Finalmente, entre dos o más pruebas contradictorias, el tribunal preferirá la que crea más conforme con la verdad. Se deja así amplio margen al criterio racional del tribunal juzgador en la elección de la prueba que estime ser de mayor eficacia.

2.13 Facultad Oficiosa del Tribunal Distrital de lo Fiscal

Más allá de la obligación de tutela judicial efectiva señalada en la Constitución, así como en el Art. 129 del Código Orgánico de la Función Judicial, el deber de los jueces es expedir sentencias apegadas a la justicia. Para esto, el ordenamiento jurídico ha permitido que el tribunal, como cuerpo colegiado, cumpla su deber de manera oficiosa, siempre que la actividad de las partes fuere insuficiente o incompleta. Las denominadas actuaciones para mejor resolver permiten decretar oficiosamente pruebas, y tener como tales a las que aún no han sido incorporadas al proceso.

Como quedo establecido en los capítulos precedentes, la carga de la prueba es un asunto de las partes litigantes, y nunca del tribunal. Por eso se ha dicho que *“Las amplias facultades oficiosas que el tribunal tiene para establecer la verdad de los hechos, independientemente de lo alegado por las partes, no puede suplir o sustituir la actividad probatoria que les corresponde a las mismas.”*¹⁸⁴ Por lo mismo, la facultad oficiosa puede ser inducida por las

¹⁸⁴ Buitrago, Ignacio, y Calvo, Rubén. *La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Revista “Derecho Fiscal”. Número. XLII.

partes, mediante el señalamiento o sugerencia al tribunal sobre su incidencia y relevancia en el asunto.

Se ha dicho que “*Quien juzga tiene el derecho y el deber de estar claro sobre su misión y objetivo. Si se le ha puesto la tarea de resolver un conflicto, no se le puede impedir que arbitre los medios a su alcance para determinar cómo sucedieron los hechos de acuerdo a lo que él juzgue justo.*”¹⁸⁵ El papel del juez activo, garantista, protector de derechos y guardián de la constitución legitima su intervención oficiosa. Por lo mismo el tribunal puede decretar pruebas para demostrar asuntos no planteados en la demanda si se trata de proteger derechos constitucionales o de derechos humanos de aplicación inmediata.

Pero por otro lado, ciertos sectores de la doctrina se han opuesto a la oficiosidad probatoria, pues se ha dicho que un buen inquisidor mata al buen juez, o que por el contrario, un buen juez destierra a un buen inquisidor. Ciertamente, el ejercicio de las facultades oficiosas supone la búsqueda de prueba, a través de una hipótesis imaginaria. Esto impide hacer una valoración imparcial de la prueba, pues se vuelve difícil distinguir entre lo que se observó en la prueba y lo que imaginó para conseguirla. Queda expuesto en estos términos el problema de la oficiosidad en la práctica de la prueba tributaria: no existe garantía de una valoración objetiva de la prueba, impregnándose esta de la subjetividad del tribunal.

El ejercicio inherente a estas potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente comprobados, ya que el resultado desfavorable de la falta de prueba hará recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Escuela Nacional de la Judicatura de la República Dominicana. Seminario “*Valoración de la Prueba II*”. 2002. Internet: enj.org/portal/index.php?option=com_docman&task. Acceso: 15/12/12.

¹⁸⁶ Buitrago, Ignacio, y Calvo, Rubén. *La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Revista “Derecho Fiscal”. Número. XLII.

Se deja sentado que esta facultad oficiosa es exclusiva de la SalaJuzgadora y por tanto, el no haberla ejercido no puede ni debe ser motivo de un recurso de casación.¹⁸⁷

Consideramos que el tribunal, cuando ejerce su facultad oficiosa, está obligado a: a) mantener la igualdad de las partes; y b) permitir amplias facultades de defensa y contradicción de las pruebas solicitadas. Todos los principios constitucionales y legales referidos a la prueba, son aplicables a la prueba oficiosa, pero con una cautela y prudencia superior, pues por la situación procesal dirimente que tiene el tribunal, podría causar un desequilibrio procesal.

Durante el ejercicio de la prueba oficiosa es recomendable que el tribunal tome nota de ciertos aspectos que pueden incidir negativamente en la valoración probatoria. El primer aspecto es la prohibición de utilizar sus conocimientos privados para resolver. En ningún caso pueden “filtrarse” aquellos hechos que han sido obtenidos por fuera del proceso o de otros juicios como un hecho probado en el caso *in iudicando*. Únicamente lo que existe de autos tiene existencia procesal, y por lo mismo, la facultad oficiosa a pretexto de hipótesis probatoria puede introducir hechos que conocía previamente.

El segundo aspecto consiste en que el tribunal debe ser guardián de la congruencia probatoria, a fin de vulnerar seriamente el derecho a la defensa de los litigantes tributarios. La actividad oficiosa debe considerar únicamente los hechos alegados, por lo que por encima de cualquier cosa, deberá observarse con estricta precisión los requisitos de la prueba, de tal suerte que la prueba oficiosa no destruya o dificulte la estrategia de prueba de una de las partes.

Siendo que el principio dispositivo es rector de la administración de justicia, son las partes quienes fijan los límites de la controversia, y quienes se encuentran obligados a actuar con diligencia procesal, el tribunal deberá ejercer de manera residual la facultad oficiosa, sin

¹⁸⁷ Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 3. Página 1205. Quito, 13 de abril de 2007

perder de vista el control de legalidad que se ejerce sobre el acto administrativo y la posibilidad de resolver sobre asuntos conexos.

2.14 Formación de la Prueba en la Etapa Administrativa

Nadie niega que la mayoría de las pruebas, o al menos las más importantes, que se presentan ante el tribunal, se encuentran preconstituidas pues vienen desarrollándose desde la etapa administrativa entre el sujeto activo y el contribuyente. Por lo tanto podemos decir que es muy importante la incidencia de las pruebas extraprocesales en el juicio contencioso-tributario.

En la etapa administrativa no se realiza actividad probatoria propiamente dicha, pues sostenemos que la práctica probatoria del proceso contencioso-tributario, en sentido estricto, se cumple en sede judicial con la observancia del debido proceso. Sin embargo, en la etapa administrativa existe una auténtica formación de prueba realizada a través de la fiscalización, comprobación y determinación realizada por la Administración. Podríamos decir que es una etapa de instrucción que prepara los indicios y evidencias para que estas sean presentadas y valoradas ante el tribunal, quien controla la actividad de la administración.

La ley ha previsto que la Administración asegure sus pruebas con el fin de precautelar su alteración o pérdida que le impida sustentar el acto administrativo ante la autoridad jurisdiccional. El Art. 67 del Código Tributario indica que las facultades de la administración tributaria son las de aplicación de la ley; determinadora de la obligación tributaria; resolutoria de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos. Adicionalmente, para el ejercicio de estas facultades, *“La ley las regula de forma detallada*

(...) con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos.”¹⁸⁸

La facultad de determinación, según lo define el Art. 81 del Código Tributario, es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Toda las actividades que comprenden el ejercicio de la facultad determinadora implican el aseguramiento de elementos probatorios. La Administración Tributaria puede exigir al sujeto pasivo, así como cualquier persona requerida por aquella, el cumplimiento de las siguientes obligaciones destinadas a asegurar su prueba: a) llevar libros o registro de las transacciones, b) emitir de comprobantes de venta autorizados; c) suministrar informes; exigir la presentación de comprobantes y justificativos; d) inspeccionar documentos, libros, comprobantes, contabilidad, entre otros. Como vemos, la imposición de ciertas obligaciones formales asegura los elementos probatorios que con posterioridad serán presentados ante el tribunal. De no existir las mismas el juicio contencioso –tributario estaría destinado al fracaso, y no tendría razón de ser.

En consecuencia, los requerimientos de información al contribuyente y/o a terceros solo deben efectuarse cuando los mismos fueran necesarios y útiles a los fines de verificación de la situación fiscal de contribuyentes y/o responsables, de cara a un proceso contencioso-tributario. El carácter de los requerimientos debe ser puntual y concreto, tendiendo a la mínima intervención y al uso de los medios menos gravosos para los contribuyentes.¹⁸⁹ Únicamente pueden ser objeto del deber de investigación de la Administración los hechos con relevancia jurídico-tributaria, es decir, los hechos que puedan ser significativos para la decisión de la Administración. Tal trascendencia debe ser actual antes que potencial, es decir, debe referirse a hechos o actos que tengan incidencia

¹⁸⁸Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984. Pág. 41.

¹⁸⁹Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 120.

tributaria, o a datos que colaterales que den indicios a la Administración para dar con hechos imponible presuntamente no declarados, o que guíen la labor fiscalizadora.¹⁹⁰ Por lo tanto, no tendrá valor probatorio alguno aquel medio de prueba obtenido por la Administración en uso de su facultad determinadora, que tenga el carácter de “preventivo” o cautelar por sospecha.¹⁹¹

Pero esta formación probatoria no busca el conocimiento de la verdad material, sino se trata de una gestión que realiza el sujeto activo de los tributos para fijar los hechos. Siendo así, la actividad de formación de la prueba en la fase administrativa debe demostrar:¹⁹² a) la investigación de los hechos imponible desconocidos para la administración; b) verificación de la conducta fiscal del contribuyente; c) la integración definitiva de bases imponible y tributos a pagar, a las que llegó en su facultad de determinación. Al respecto, se dice que: *“La adopción de la perspectiva de las potestades de la Administración tributaria permite advertir con mayor nitidez que mientras el legislador confiere a la Administración dichas potestades para obtener el logro de un fin público, establece de una manera más o menos explícita, pero inequívoca, que todas ellas deben ser desarrolladas a través de procedimientos, los que se convierten así en instrumentos de garantía de la legalidad de la actuación administrativa.”*

Las pruebas obtenidas en la etapa administrativa tienen las siguientes características: a) tienen su origen legal, su formación es extraprocesal y no presta mérito en el juicio sino hasta que es presentada al tribunal en cumplimiento de los requisitos para la práctica de la prueba; y b) la prueba preconstituida en la etapa administrativa siempre es documental.¹⁹³

¹⁹⁰Rodríguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 118..

¹⁹¹De ninguna manera puede considerarse procedente que la Administración investigue sin límite toda la actividad, movimientos y operaciones del contribuyente bajo un procedimiento de fiscalización sin que tenga una razón justificada para ello.

¹⁹²Durán-SindreuBuxade, Antonio. *La presunción de veracidad de las actas: estudio y análisis*. Internet: <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/presuncion-veracidad-actas-analisis-284681> Acceso: 20/11/12.

¹⁹³Rodríguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 35.

Si bien la Administración debe contar con suficientes poderes para la defensa del ingreso fiscal, también debe existir una limitación a esos poderes y una delimitación de sus márgenes de actuación en orden a la consecución de la salvaguarda del interés general con respeto absoluto a los derechos de los administrados. Estos límites los imponen los principios de legalidad ¹⁹⁴ y proporcionalidad¹⁹⁵.

Tal como afirma Antonio Durán-SindreuBuxade, no le corresponde al sujeto pasivo probar la certeza de su declaración tributaria, pues esto sería contrario a la presunción de veracidad que recae sobre tal declaración, sino que es carga de la Administración al momento de fiscalizar al contribuyente aportar todos los documentos y pruebas de justificación para destruir la veracidad de la declaración.

La dinámica de la formación de la prueba en la etapa administrativa y su paso a sede judicial ha sido claramente entendida por los distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal, así como por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Queda claro, entonces que la no presentación de pruebas en sede administrativa, de ninguna manera obsta la incorporación de nuevos elementos de prueba en sede judicial. De hecho, sostenemos que todas las pruebas que se han recogido por parte de la Administración Tributaria en sede administrativa, deben ser judicializadas de manera adecuada, atendiendo a los principios del debido proceso, en el caso de presentarse un proceso contencioso-tributario.

¹⁹⁴ En cuanto al principio de legalidad, el mismo fue estudiado en el Capítulo I, y su aplicación halla idéntica explicación para el caso de las pruebas obtenidas por la Administración Tributaria en la etapa administrativa. En este caso, las intervenciones realizadas por la Administración en materia de investigación, determinación y requerimientos de información deben estar autorizadas, limitadas y determinadas por la Ley, de tal suerte que el contribuyente pueda prever el alcance y magnitud de la intervención de la Administración.

¹⁹⁵ El principio de proporcionalidad impone a la Administración la obligación de que sus intromisiones, en cualquiera de sus formas, sea útil en relación a su fin, más eficaz que el resto de posibles medios y proporcionada con los perjuicios que implica. En tal virtud, la intervención estatal debe ser estrictamente imprescindible para proteger los intereses fiscales del Estado. Por lo tanto, la actuación de la Administración debe ser adecuada, necesaria y equilibrada.

Por lo mismo llama la atención el inusual razonamiento en el que incurrió la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de los Fiscal No. 1 con sede en Quito, dentro del juicio de impugnación 19221, seguido por CABLES ELÉCTRICOS ECUATORIANOS S.A. CABLEC en contra del Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, según el cual la posibilidad procesal de solicitar y practicar pruebas precluye en la etapa administrativa, siendo extemporánea cualquier prueba actuada en sede judicial. Llevado el proceso a casación, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia realizó un análisis conciso, pero muy atinado al respecto, en los siguientes términos¹⁹⁶:

“QUINTO: El principal cuestionamiento a la sentencia está relacionado con la inobservancia de las disposiciones contenidas en el Art. 46 inciso primero de la Ley de Régimen Tributario Interno y 92 del Reglamento de Aplicación, por lo que corresponde a esta Sala verificar si ello ocurre, para lo cual formula las siguientes consideraciones: a) La Sala juzgadora en su extenso razonamiento que denomina "Fundamentos de hecho y de derecho de la resolución" y que consta en el considerando Quinto de la sentencia establece, entre otras cosas, que "...en la fase administrativa la parte actora no justificó como le correspondía hacerlo, precluyendo su derecho", que "...no fueron presentadas pruebas que desvirtúen los criterios de la administración tributaria, precluyendo el derecho de la parte actora para hacerlo", que "En la resolución impugnada ...la administración tributaria deja claramente establecido que se revisó la prueba aportada, y que, la parte actora no presentó prueba en tiempo oportuno... es decir precluyó su derecho y deber en la fase administrativa de justificar y probar sus pretensiones", que "...la parte actora no justificó como corresponde en la fase administrativa, pretendiendo hacerlo en este proceso..." que "...como se dejó (SIC) indicado precluyó su derecho a probar en la fase administraba", que "Si el actor no presenta prueba documental en la fase administrativa para apuntalar su razonamiento, impidió a la administración tributaria contar con todos los elementos de juicio y pruebas de manera oportuna, a sabiendas que la no entrega le perjudica", que "Si se presenta nueva prueba, se encuentra obligado a justificar por que no lo hizo en la fase administrativa y la pertinencia de la misma con la pretensión demandada" (los subrayados son del Sala), razonamientos que, ninguno de ellos se

¹⁹⁶ Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Jurisprudencia publicada en la Gaceta Judicial. Año CXI. Serie XVIII, No. 10. Página 3906. Búsqueda en www.lexis.com.ec

encuentra soportado en disposición legal, reglamentaria o administrativa alguna; b) La novísima teoría de la Sala juzgadora sobre la preclusión de la prueba por no ser actuada en sede administrativa colisiona con elementales principios como el debido proceso consagrado en el Art. 76 de la Constitución y produce un evidente estado de indefensión de quien, en uso de su legítimo derecho, también reconocido de manera expresa en el texto constitucional (Art. 173), impugna un acto administrativo, en este caso la Resolución de la Administración Tributaria que niega el reclamo de pago indebido; c) El sui generis razonamiento de la Sala de instancia deja de lado la obligación del juzgador de valorar las pruebas actuadas, en el juicio se entiende, con el más amplio criterio judicial o de equidad, al tenor de lo previsto en el Art. 270 del Código Tributario, limita los medios de prueba admisibles (Art. 260 del Código Tributario), desconoce el derecho a presentarlas, junto con la demanda o dentro del término probatorio que se conceda para el efecto (art. 261 del Código Tributario) y deja de lado la facultad oficiosa del juzgador para ordenar la actuación de pruebas en cualquier estado de la causa (Art. 262 del mismo Código). Como los razonamientos de la Sala A quo evidencian que en la sentencia no se hace mérito de los hechos, no cabe que esta Sala expida la que corresponda. Por lo expuesto, sin que sea necesario realizar otras consideraciones, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y DE LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, casa la sentencia y dispone que el proceso vuelva al Tribunal de origen a efectos de que a la brevedad posible, se pronuncie sobre lo principal en base a los méritos del proceso. Notifíquese, publíquese y devuélvase.”

La tesis de la Cuarta Sala, en cuanto a la preclusión de la prueba fue un verdadero desatino e imprudencia jurídica que colocó en indefensión al actor e irrespetó absolutamente todos los derechos que en materia probatoria le asisten. Utilizando la jerga de moda, estamos ante un caso de “error inexcusable” y grosero que no solo contraviene normas legales, sino de plano y directamente, vulnera normas constitucionales.

Al considerarse que la prueba precluye en la fase administrativa, además de desnaturalizar normas expresas que establecen los criterios de valoración probatoria por parte del

tribunal, así como la oficiosidad probatoria del proceso contencioso-tributario, se estaría privando del momento procesal más importante de esta clase de juicios. Aparentemente, la reflexión de la Sala tuvo su sustento en doctrinas de países donde expresamente la legislación ha excluido de toda valoración a las pruebas que no hayan sido puestas a consideración de la Administración Tributaria en la fase administrativa, las cuales no tienen aplicación alguna en el régimen ecuatoriano.

Esta interpretación deformada de la preclusión de la prueba, ajena a nuestro régimen probatorio, supuso una lesión grave para el debido proceso que no puede volver a suceder en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, donde las oportunidades procesales deben procurar expandirse y a suceder con flexibilidad en igualdad de condiciones, de tal suerte que se permita llegar a una justicia real. Es evidente que la Cuarta Sala prefirió acogerse a un rigorismo inexistente en el ordenamiento jurídico tributario, para prohibir la posibilidad de demostración de hechos supervinientes por parte del contribuyente.

También llama la atención que el mismo Director Regional Norte del SRI, a pesar de comprender lo descabellado de este razonamiento jurídico, lo haya defendido ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia al afirmar que *“que la actora no presentó prueba en el tiempo oportuno como le facultaba el Art. 92 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que el derecho y el deber de justificar y probar sus pretensiones precluyó, que si el actor presenta nueva prueba en la etapa judicial está obligado a justificar por qué no lo hizo durante la etapa administrativa.”*¹⁹⁷ Esta comparecencia deja ver la mala fe y deslealtad procesal con la que litigó en el presente caso la Administración Tributaria, pues de manera acomodaticia y muy conveniente buscó confundir a la Sala, y sacar ventaja de una interpretación flagrantemente inconstitucional e ilegal.

¹⁹⁷ Ibídem

Afortunadamente este criterio fue corregido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, la cual no puede permitir interpretaciones tan nocivas y restrictivas al derecho de las partes como la que acabamos de exponer.

3. CAPÍTULO III: ANÁLISIS PARTICULAR DE LOS MEDIOS DE PRUEBA ADMISIBLES EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO-TRIBUTARIOS

Los medios de prueba son aquellos los instrumentos que hacen posible la demostración de los hechos que sirven de fundamento para la definición de una situación jurídica tributaria concreta. La búsqueda del medio más idóneo, de acuerdo con la el tema de prueba, en el proceso contencioso-tributario requiere del conocimiento de las particularidades de cada clase de prueba, así como de creatividad para llegar de la mejor manera a la convicción del juzgador.

Esta creatividad brinda libertad a los litigantes para utilizar todos los medios de prueba admitidos por el Derecho, y que en el caso ecuatoriano se encuentran enumerados en la sección séptima del libro II del Código de Procedimiento Civil. Al respecto el Art. 260 del Código Tributario admite todos los mencionados medios de prueba con excepción de la confesión de los funcionarios y empleados públicos, y dejando de manera residual y supletoria a la prueba testimonial, siempre que no haya otro modo de demostración. Finalmente, corresponde indicar que son admisibles de igual manera los medios informáticos de prueba en los términos de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, más aún cuando la dinámica económica actual supera por mucho la facultad determinadora de la Administración tributaria, así como las posibilidades procesales de demostración en el proceso contencioso-tributario.

Si bien es cierto, el Art. 270 del Código Tributario resulta anacrónico en su terminología (pues habla de los superados criterios de prueba plena y semiplena, incompatibles con el sistema de la sana crítica), es notable que se estatuya que la valoración de cada medio de prueba se realice dentro del más amplio criterio judicial o de equidad, pudiendo establecer el tribunal presunciones a partir de dichos medios de prueba practicados de oficio o a petición de parte.

Como vemos, de acuerdo con una concepción constitucional y racional de la prueba tributaria, opuestas a concepciones estrictamente legalistas, la ley no agota los posibles medios de prueba de que se pueda hacer uso en el ámbito tributario, pues la presencia de pruebas expresamente previstas por la ley no excluye en absoluto la posibilidad de emplear pruebas no previstas. Aunque esta posibilidad no es expresamente regulada por el ordenamiento tributario se deduce, como decíamos, de una concepción racional de la prueba; del interés por salvaguardar la plena realización del derecho de defensa de las partes; y, de los principios que orientan la aplicación de la ley y el actuar de la Administración.¹⁹⁸ Por lo mismo:

*“La admisibilidad genérica de estos elementos de prueba que resulta de las normas procesales civiles debe completarse con su admisibilidad específica para el ámbito de las actuaciones y procedimientos tributarios. Puesto que la normativa tributaria nada aclara en este sentido, esta adaptación ha de hacerse por el intérprete en función de las características y principios a que obedece el procedimiento tributario o el ulterior proceso contencioso-administrativo(en el caso ecuatoriano se hace referencia al proceso contencioso-tributario)”*¹⁹⁹

A continuación veremos las particularidades de los distintos medios de prueba, y su efecto en la discusión contencioso-tributaria, haciendo énfasis en aquellos aspectos más relevantes en esta materia.

3.1 Prueba Instrumental

Como sabemos, la actividad económica (y por ende la actividad tributaria) gira en torno a un conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los particulares, con ocasión del nacimiento, exigibilidad y extinción de la obligación

¹⁹⁸Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984.

¹⁹⁹Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 202

tributaria. Es una relación compleja que incluye dentro de sí, lo que se conoce como la obligación tributaria principal o de carácter material y otras de carácter formal.²⁰⁰

La existencia de esta obligación, de ordinario y de manera general, tiene un sustento instrumental, donde se refleja la existencia de la misma, y del cual puede llegarse a conocer de manera ideal sus elementos. Justamente, a través de las pruebas instrumentales tales como la contabilidad, instrumentos públicos, e instrumentos privados, es donde la Administración Tributaria encuentra el sustrato para su actividad fiscalizadora. Con esta finalidad se ha previsto el cumplimiento de deberes formales que aseguran la existencia y la demostración del hecho generador, y demás aspectos de trascendencia tributaria. Este medio de prueba es un típico caso de prueba preconstituida, puesto constituye un medio fundamental para fijar los términos de la actividad económica del contribuyente, que se origina en el intenso y complejo tráfico jurídico comercial. En este sentido, la importancia de la prueba instrumental o documental, al plasmar sus estipulaciones en por escrito, pues más allá de tener la expectativa de un futuro proceso, se busca constituir de manera adecuada y segura las relaciones jurídicas.²⁰¹

Este medio de prueba es asimilable a los documentos (prueba documental) pues se refiere a toda expresión escrita que consigna un hecho. Como ya se mencionó, por su naturaleza es una prueba de índole preconstituida, o sea, aquellos que crean las partes, al momento de la celebración de un negocio jurídico, con el objeto de proporcionarse de antemano un elemento de convicción para el evento de una contienda judicial posterior.²⁰²

Se entiende por documento a escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho tales como los escritos públicos o privados, la contabilidad, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microfilms,

²⁰⁰ Troya, José Vicente. *“Derecho Tributario Material”*.

²⁰¹ Escuela Nacional de la Judicatura de la República Dominicana. Seminario “Valoración de la Prueba”. 2002.

²⁰² Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 96

reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado.²⁰³ Según Miguel Fenelch, se entiende por documento, en su acepción de medio de prueba, el objeto material en el que se inserta por medio de una escritura o de ciertos signos una expresión de contenido intelectual.²⁰⁴

Según María Rodríguez-Bereijó, la prueba documental tiene preeminencia sobre el resto de los elementos de prueba en materia tributaria y la preferencia de la prueba documental, en sus diversas variantes sobre la testifical con respecto a la prueba de los hechos en materia tributaria. Por ello, y por su indubitada relación con el fenómeno de la preconstitución de las pruebas, se puede decir que es el medio de prueba que domina y subordina a los otros.²⁰⁵

Por la importancia de este medio de prueba, el legislador ha conferido a los sujetos procesales (e inclusive al tribunal) una amplia oportunidad para rendirlo. Tanto es así, que se pueden presentar desde la demanda hasta el vencimiento del término probatorio, e inclusive, si se demuestra su importancia para esclarecer los hechos, pueden incorporarse de manera oficiosa aún antes de la emisión de la sentencia respectiva.

Sin entrar en detalles que son materia de un estudio más profundo, los instrumentos públicos son los documentos originales o las copias dadas en determinadas condiciones, siempre que en su otorgamiento se hayan cumplido las disposiciones legales que les confieren este carácter. Por otro lado, los instrumentos privados son todos los escritos que dan constancia de un hecho y que han sido otorgados sin formalidad o solemnidad alguna. Lo importante en esta clase de instrumentos es que dejen

²⁰³ Escuela Nacional de la Judicatura de la República Dominicana. Seminario “Valoración de la Prueba”. 2002.

²⁰⁴ Fenelch, Miguel. “La Prueba en Derecho”

²⁰⁵ Rodríguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 235.

testimoniode un hecho,²⁰⁶ tal como un oficio, un comprobante de venta, recibo de dinero, etc.

Es común en materia tributaria que la prueba instrumental, sea esta de índole pública o privada, tenga su origen en el extranjero (contratos suscritos en el exterior, documentos de la casa matriz, documentos comerciales, entre muchos otros). A fin de guardar la eficacia probatoria del medio de prueba, ha de seguirse el procedimiento señalado en el Art. 190 del Código de Procedimiento Civil, para lo cual deberá cumplirse tres etapas. La primera, destinada a hacer constar en el instrumento mismo el carácter público y la verdad de las firmas de las personas que aparecen autorizándolo. La segunda, en cambio, a hacer constar también en el instrumento el carácter público y la verdad de las firmas de los funcionarios que aparecen atestiguándolas en las primeras circunstancias.²⁰⁷ Finalmente, la tercera, que se produce en el caso de que el instrumento haya sido emitido en lengua extranjera distinta del castellano, para lo cual deberá presentarse una traducción realizada por un perito, quien a su vez reconocerá su firma y rúbrica en el trabajo de traducción que ha realizado.

3.1.1 La contabilidad

Dentro de la amplia categoría de las pruebas documentales, la contabilidad se constituye como la suprema y más eficaz prueba dentro del proceso contencioso-tributario. Usando la terminología de los doctrinarios, la contabilidad es la “prueba reina” en materia de tributos, más aún cuando el aspecto fiscal desbordó el aspecto mercantil y se puede asegurar que hoy en día la contabilidad es más tributaria que mercantil, sobre todo por las pesadas cargas formales impuestas por la Administración Tributaria sobre los contribuyentes.

Se define a la contabilidad como la *“técnica de elaborar e interpretar el sistema de constancias escritas que se utilizan en cualquier unidad económica organizada, para*

²⁰⁶ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 116

²⁰⁷ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 107.

*producir, intercambiar y distribuir bienes y servicios, y que en sentido restringido consiste en registrar, en forma cifrada, los movimientos de bienes y valores de una empresa, así como la apreciación de los resultados de la respectiva explotación.”*²⁰⁸ Aunque la contabilidad es la misma, su valor probatorio puede diferir mucho si se trata de un asunto de derecho mercantil, societario o tributario.

La contabilidad se compone, a su vez, de varios instrumentos y documentos, los cuales soportan su contenido. De ordinario, la contabilidad se configura de acuerdo con las regulaciones que las instituciones de control imponen. En el Ecuador, contienen regulaciones contables tanto el Código de Comercio, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, así como las disposiciones reglamentarias que la Superintendencia de Compañías y Superintendencia de Bancos han expedido para las personas jurídicas sujetas a su control.

Para el tema de nuestro estudio, esto es la contabilidad como medio de prueba instrumental tributaria, basta tener en cuenta las regulaciones que la Ley y Reglamento de la materia contiene. En primer lugar, están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sucursales, establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades así como las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero de cada año hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000.²⁰⁹ De igual manera, las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los señalados, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores

²⁰⁸ Martínez Herrera, Gerardo. “*La Prueba Contable en el Proceso Tributario*”. Santa Fe de Bogotá. Editorial Leyer. Pág. 20.

²⁰⁹ Art. 19 LORTI y Art. 37 RALORTI

autónomos están obligados a llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible, lo cual es asimilable a una contabilidad simplificada.²¹⁰

En cuanto a su llevanza la contabilidad se realiza bajo el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América. Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades que no estén bajo el control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, la contabilidad se llevará con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras, cumpliendo las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento. Las sociedades sujetas al control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, se regirán por las normas contables que determine su organismo de control; sin embargo, para fines tributarios, cumplirán las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.²¹¹ Específicamente, para el caso de las sociedades sujetas al control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías se aplican las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

La multiplicidad de reguladores contables ha implicado que dichos sistemas se vuelvan exageradamente complejos, para poder satisfacer los requerimientos de unos y otros. De lo visto, las normas tributarias no son claras en cuanto a la aplicación de las reglas contables tributarias, frente a las reglas contables de los organismos de control. El caso más patente es el conflicto a nivel de conciliación tributaria de Impuesto a la Renta, bajo el sistema de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF por parte de la Superintendencia de Compañías. Siendo este conflicto materia de otro estudio, valga decir que, como prueba instrumental, la contabilidad debe ajustarse de manera armónica a sus distintas regulaciones, a fin de que preste mérito probatorio suficiente.²¹²

²¹⁰ Art. 38 RALORTI

²¹¹ Art. 20 LORTI y Art. 38 RALORTI

²¹² Martínez Herrera, Gerardo. “*La Prueba Contable en el Proceso Tributario*”. Santa Fe de Bogotá. Editorial Leyer. Pág. 70

La contabilidad comprende: a) los libros de contabilidad; b) registros de libros; c) los comprobantes de orden interno o externo; d) los medios magnéticos; e) la correspondencia; f) los papeles de trabajo auxiliares del contador o revisor.

Los registros relacionados con la compra o adquisición de bienes y servicios, deben estar respaldados por los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, así como por los documentos de importación.²¹³ Como se indicó, forman parte de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, pues la contabilidad debe tener respaldo de los comprobantes internos o externos para acreditar determinados hechos o situaciones con relevancia tributaria. La consecuencia jurídica de no tener este respaldo es que, de ordinario, la contabilidad no constituye prueba. Sin embargo, si existiesen otros medios de prueba que puedan acreditar razonablemente la falta de sustentos, es de justicia que el tribunal tome en cuenta los mismos, de manera excepcional, atendiendo al principio de sustancia sobre la forma y de realidad económica.²¹⁴

En cuanto a los medios magnéticos (cuando se utiliza software contable), podemos decir que deberá llevarse con los procedimientos adecuados, a fin de darle valor técnico-contable al registro de operaciones en forma electrónica, mecanizada, computarizada. Los software para registro contable, independientemente de los meses de operación que contengan, deben cubrir toda la información financiera necesaria para la preparación de los estados financieros. El contribuyente deberá conservar los medios necesarios para consultar o reproducir los asientos. Según el programa o software utilizado, todos los componentes del sistema electrónico o computarizado son documentos contables y como tal pueden ser revisados presentados como prueba suficiente si son llevados en debida forma.²¹⁵

²¹³ Art. 40 RALORTI

²¹⁴ Martínez Herrera, Gerardo. *“La Prueba Contable en el Proceso Tributario”*. Santa Fe de Bogotá. Editorial Leyer. Pág. 71

²¹⁵ *Ibíd.* Pág. 71

La correspondencia y archivo, contempla la correspondencia física o electrónica así como la que se expida, y sus documentos adjuntos. Se dice que es una parte fundamental en la prueba contable porque cuando esta última falla, o se pierde, el archivo puede suplirla. El archivo de la correspondencia no tiene formalidad alguna.²¹⁶

Las características de la contabilidad como medio de prueba son: a) Es privado en su origen; b) es reglamentado; c) auténtico; d) declarativo; e) probatorio y constitutivo; y f) original. La contabilidad “*cumple la misión de brindar información confiable, fidedigna e inmediata de la cuenta y razón de las operaciones, para la toma de decisiones ejecutivas y legales.*”²¹⁷

De las características expuestas se colige naturalmente que correspondería a la Administración Tributaria demostrar ante el tribunal, mediante el acto administrativo correspondiente, cualquier vicio o falsedad (doble contabilidad, subfacturación, registros no completos, balances sin soportes, entre otros).

La prueba contable sirve para convencer a la Administración Tributaria y al tribunal de la certeza de los hechos de la obligación tributaria controvertida. Por lo mismo se dice que el objeto de la prueba contable es demostrar los aspectos relacionados con las obligaciones, si los datos relacionados en las cuentas son fiel reflejo de la situación económica y de las obligaciones fiscales en cuanto a su modo, tiempo y lugar. La prueba instrumental contable recae sobre ese aspecto material que conforma un contenido documental sobre hechos u operaciones. Al mirar los asientos y sus comprobantes, la correspondencia, los medios magnéticos, se debe mirar si estos cumplieron requisitos, se hicieron a tiempo, si hay o no errores.²¹⁸

²¹⁶ Ibídem.

²¹⁷ Ibídem

²¹⁸ Martínez Herrera, Gerardo. “*La Prueba Contable en el Proceso Tributario*”. Santa Fe de Bogotá. Editorial Leyer. Pág. 71.

La contabilidad prepara y asegura la revelación y entrega de conocimientos en futuros procedimientos de determinación, pues *“en la medida en que obligado tributario cumpla con sus deberes relativos a la llevanza de la contabilidad se coloca en una situación de poder/ tener que comunicar o revelar a la Administración Tributaria en procedimientos venideros hechos con relevancia tributaria, ya sea en cumplimiento de la genérica obligación de información, ya sea en cumplimiento del deber de soportar el examen y comprobación de su documentación e información contable en el marco de un procedimiento de investigación llevado frente a él”*²¹⁹ En este sentido el contribuyente va sobre la marcha de su operación preconstituyendo pruebas.

El valor probatorio de la contabilidad en el juicio contencioso-tributario, depende principalmente del cumplimiento de sus requisitos reglamentarios, y su conformidad a las normas tributarias. Al respecto, será el tribunal quien, en uso de su sana crítica y con independencia del criterio de la Administración Tributaria, determine si la contabilidad presta mérito suficiente y si la existencia de vicios o vacíos contables anulan su valor probatorio.

Justamente, la existencia de vicios en la contabilidad, aunque indeseable, ocurre con alguna frecuencia, producto de la informalidad, en unos casos, o por el exceso de formalismos impuestos por los organismos de control y fiscalización, en otros. En primera instancia, la existencia de vicios no excluye de su valoración como medio de prueba en el juicio contencioso-tributario, pues los asientos contables que concuerden, deben ser aceptados si se encuentran respaldados en documentos válidos.

3.1.2 Acta de determinación y expediente administrativo

La actividad determinadora de la Administración Tributaria, como todo acto administrativo, debe ser motivados y fundamentado. En este sentido, *“La forma y contenido de los actos*

²¹⁹Martínez Herrera, Gerardo. *“La Prueba Contable en el Proceso Tributario”*. Santa Fe de Bogotá. Editorial Leyer. Pág. 71.

administrativos tienen relación con el procedimiento para su emisión. Han de ser escritos y motivados. La motivación, de acuerdo a la Constitución se refiere a los hechos y a las normas, debiéndose aludir a aquellas que sean pertinentes, o sea que tengan relación con los mismos. El no haberse reducido a escrito conlleva su inexistencia. La falta de motivación podría derivar en su ilegitimidad o en su nulidad.”²²⁰ El efecto de la motivación del acto administrativo es que conlleva a su vez, una valoración del funcionario responsable respecto de otras “pruebas” no judicializadas. Esta valoración Administrativa de ninguna manera puede sobreponerse a la valoración judicial de los elementos de convicción encontrados.

El Art. 65 del ERJAFE indica que acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma directa. Al ser una “*declaración unilateral*”, no es legal ni legítimo concebir al acta de determinación (o cualquier otro acto administrativo tributario impugnabile) por sí solos como prueba de los hechos que motivaron su emisión, pues, a nuestro juicio, se vulneraría el principio de contradicción. Por lo tanto la valoración del acto administrativo, así como del expediente, deberá ser contrastada y sometida a los principios probatorios para que preste el mérito suficiente dentro del proceso.

Sin perjuicio de que el tribunal no está obligado a reiterar toda la actividad probatoria desarrollada a lo largo de procedimiento administrativo, debe tener en cuenta que tanto el acto administrativo, como su expediente de respaldo, no deja de ser un medio idóneo y primigenio para la introducción de hechos en el proceso contencioso tributario.

Sobre el expediente administrativo como medio de prueba instrumental, es evidente su importancia como recopilador de documentos, indicios, informes, papeles de trabajo y notificaciones al contribuyente. El expediente “*forma un conjunto de gran riqueza fáctica*

²²⁰Troya, José Vicente. “*Derecho Formal o Administrativo Tributario*”

y de evidente virtualidad probatoria”²²¹ que cumple tres finalidades. La primera es demostrar el cumplimiento del debido procedimiento administrativo y la regularidad del proceso de determinación, como una garantía del contribuyente frente a la arbitrariedad del Estado. La segunda finalidad es hacer visible los fundamentos de la Administración Tributaria en la motivación expresada en el acto administrativo, así como permitir al sujeto pasivo conocer los datos que han sido tenidos como elementos de convicción por el fiscalizador. Finalmente, en el caso de plantearse un juicio contencioso-tributario, el expediente sirve para facilitar a la administración de justicia revisar la legalidad y de la actuación administrativa, y constatar de primera mano la actividad fiscalizadora realizada.

El valor probatorio del expediente administrativo no puede ser tomado “en bloque” sin un análisis crítico de su pertinencia y oportunidad, más aún cuando hablamos de expedientes voluminosos de más de 10 cuerpos. Es decir, mal harían las partes procesales en pedir la incorporación completa de este medio de prueba sin que puntualmente se haga una referencia de su ubicación, así como de sus requisitos extrínsecos e intrínsecos para ser admitido como medio de prueba en el proceso. Si bien es cierto el expediente tienen un valor de convicción privilegiado, pues se presume inicialmente su veracidad, su contenido debe ser judicializado a fin de que sea sometido al análisis procesal, de tal suerte que pueda ser valorado por el tribunal. Para su correcta valoración, el expediente debe ser íntegro, completo, cronológico y ordenado.

3.2 Declaraciones del Contribuyente

La declaración tributaria, como medio de prueba *“no es una confesión judicial, la cual ha de rendirse ante juez y consiste en el reconocimiento de un hecho o de un derecho que hace el confesante contra sí mismo. La declaración tributaria tiene un valor similar en cuanto comporta el reconocimiento del declarante de que el hecho generador respectivo le es*

²²¹Rodriguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*. Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007. Pág. 254.

aplicable No declara quién considera que la situación ocurrida y que le es atribuible, no coincide con el hecho generador.” ²²²

Atendiendo lo indicado por el Profesor José Vicente Troya, en el presente estudio consideraremos a la declaración tributaria como medio de prueba documental, en el cual el contribuyente realiza la determinación como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Según el Código Tributario, la declaración es uno de los deberes formales de los contribuyentes, siendo sancionado su incumplimiento (intereses, recargos y multas, que se encuentran previstos en los artículos 315 del Código Tributario, y Art. 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

La finalidad de esta obligación formal es obtener una prueba preconstituida de parte del contribuyente en el que consigne de buena fe y apegado a la realidad, bajo su responsabilidad, lo que le corresponda por concepto de tributos. Esta declaración se tiene por documento probatorio legítimo, salvo lo dispuesto por el acto administrativo de determinación que corrige la declaración del sujeto pasivo y produce efectos mientras no sea innovado, ya por el propio declarante, ya por la Administración Tributaria dentro de su facultad de control.²²³ Tanto es así, que la falsedad o adulteración en las circunstancias de la declaración se tipifica como defraudación de conformidad con el Art. 344 del Código Tributario.

La declaración tributaria es la consecuencia de un ejercicio conciliatorio de base imponible, tarifa y valor a pagar de los tributos, que basa su valor probatorio primordialmente en la contabilidad (entendido en su sentido más amplio). Justamente la discusión contencioso-tributaria es el producto de la controversia entre la declaración del contribuyente y sus sustentos facticos, contra el acto administrativo y su expediente.

²²² Troya, José Vicente. “*Derecho Formal o Administrativo Tributario*”

²²³ *Ibíd*em

3.3 La exhibición

La exhibición consiste en mostrar el documento al tribunal y agregar copia autorizada de él a los autos. En todo caso, el documento cuya exhibición se pretende no es agregado materialmente al proceso sino que una copia autenticada o certificada del mismo.²²⁴

La exhibición se decreta de oficio o a petición de parte, y el tribunal para ordenarla debe constatar la concurrencia de dos requisitos: a) que los documentos tengan relación directa con la cuestión debatida, y; b) que los documentos no tengan el carácter de secretos o confidenciales, cuando se encuentran a disposición de la Administración, ni que vulneren el derecho a la privacidad cuando se encuentran a cargo del sujeto pasivo o de terceros.²²⁵

El Art. 65 del Código de Procedimiento Civil, en lo que resulta aplicable a la materia tributaria, indica que puede pedirse dentro de término probatorio, la exhibición de libros, títulos, escrituras, vales, cuentas y, en general, de documentos de cualquier clase que fueren (entre ellos la contabilidad), incluyendo los obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos, telemáticos o de nueva tecnología, siempre que se concreten y determinen, haciendo constar la relación que tengan con la cuestión que se ventila o que ha de ser materia de la acción que se trate de preparar. La única exclusión consiste en la exhibición de los testimonios o copias de instrumentos públicos cuya matriz u original repose en los archivos públicos, de los cuales pueden obtenerse nuevas copias, sin ningún otro requisito, a menos que en las copias existan cesiones o anotaciones.

Hablando específicamente de la exhibición de la contabilidad, se presentarán en esta diligencia únicamente los libros o cuentas relacionadas con la discusión contenciosa tributaria o que se solicite para el examen pericial, en su caso.

²²⁴ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 100.

²²⁵ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 100.

La copia o compulsa la verificará, a presencia de los jueces que conforman el tribunal, el respectivo secretario, y el examen se hará por los jueces y los peritos, con intervención del secretario, debiendo, cuando el tribunal lo crea conveniente o alguna de las partes lo solicite, obtenerse copias fotográficas del documento materia del examen, las cuales constituirán prueba.

De todo lo actuado en la exhibición se debe dejar constancia en la respectiva acta de los elementos exhibidos y las intervenciones orales de los interesados; actas que firmadas o no por las partes, servirán de prueba en el juicio.

En cuanto al lugar de realización de la exhibición, de manera común y general los distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal han asumido el contenido del Art. 55 del Código de Comercio, en el sentido de que no podrá obligarse al contribuyente a trasladar sus libros fuera de su oficina mercantil. En la práctica, aquellas judicaturas suelen prohibir de plano que la contabilidad sea exhibida en la sede de los tribunales, lo cual riñe con el sentido facultativo de la norma. En cualquier caso, el examen de la contabilidad se debe realizar en presencia del contribuyente, su representante legal (para el caso de sociedades) o de la persona que aquél comisione.

Cuando se solicita este medio de prueba, el peticionario debe indicar la dirección del lugar en el que se presume que reposan los documentos o cosas a exhibirse. Si el presunto tenedor de los documentos o cosas acepta estar a cargo de la cosa tiene la obligación de exhibirlos, tal como manda el Art. 822 del Código de Procedimiento Civil.

Pero puede ocurrir que exista una oposición a los documentos cuya exhibición se ha solicitado, únicamente cuando quien se presume tenedor del documento o de la cosa no lo tiene o cuando teniéndolos la exhibición de los mismos vulneraría derechos constitucionales, o derechos de mejor calidad. Ante esta posibilidad, habiendo hechos que se deben justificar, es plenamente aplicable a la materia tributaria el procedimiento del juicio de exhibición señalado en el Art. 824 del código de Procedimiento Civil, en el

sentido de que corresponde al tribunal abrir el término de seis días para justificar la oposición.

El momento procesal oportuno para pedir la exhibición es durante el término de prueba y su realización puede tener lugar en cualquier estado de la causa antes de que llegue a ejecutoriarse la sentencia que dé término al litigio. El incumplimiento de la orden judicial de exhibición es sancionado por un lado, por el Código de Procedimiento Civil con una multa de diez a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América por cada día de retardo, según la cuantía del asunto, que en ningún caso podrá exceder del valor equivalente a noventa días. Así mismo, el Código Orgánico de la Función Judicial establece una sanción general para quienes no cumplan las órdenes judiciales.

3.4 Confesión Judicial

La prueba confesional es la que se produce a virtud de confesión de parte. Se entiende por tal aquel medio probatorio consistente en el reconocimiento que una persona hace de la verdad de un hecho, susceptible de producir consecuencias jurídicas en su contra.²²⁶ Siendo que en materia tributaria se encuentra prohibida la confesión judicial de funcionarios públicos en general, y de los funcionarios de la Administración Tributaria en particular, este medio de prueba solo puede ser solicitado por la Administración demandada, por lo que deviene en residual con un valor probatorio disminuido.

Los elementos necesarios para que este medio probatorio produzca los efectos legales que le son propios, son los siguientes: a) que verse sobre hechos pertenecientes a la discusión tributaria de los que el confesante tenga conocimiento; b) que el confesante tenga capacidad suficiente para obligarse por sus propios derechos, como representante legal, o como contador, inclusive. Por lo tanto es válida la confesión del representante legal, gerente o administrador o cualquier otro mandatario de una persona jurídica, mientras lo haga en ejercicio de sus funciones, en lo relativo a actos y contratos comprendidos dentro de

²²⁶ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición.

facultades para obligar a la respectiva sociedad; y d) que la voluntad del confesante esté exenta de todo vicio.

Como quedó enunciado, por la naturaleza de la discusión contencioso-tributaria, resulta inconducente la confesión judicial, frente a otras pruebas que de manera directa e instrumental pueden acreditar hechos con trascendencia tributaria tales como la contabilidad. En cualquier caso, la confesión judicial sirve para acreditar decisiones adoptadas por el contribuyente en lo relativo a la realización de actos jurídicos, decisiones económicas, entre otros hechos periféricos.

3.5 Prueba testimonial

La supletoriedad expresa impuesta sobre la prueba testimonial en el procedimiento tributario es materia de un intenso debate doctrinario. Quienes defienden la limitación de este medio de prueba se sustentan en el principio de economía procesal, al afirmarse que de no ponerse límites en cuanto a las pruebas actuables, puede llevarse a extremos absurdos que llevarían a dilatar innecesariamente un procedimiento. Concretamente, en materia tributaria, al estar referida a hechos económicos, el tema de prueba se mueve sobre la base de documentos, inspecciones y peritajes, siendo este tipo de pruebas problemáticas en el procedimiento tributario.

Pero de otro lado se encuentra el principio de tutela judicial efectiva, el derecho a la defensa y la oralidad consagrados a nivel constitucional. En este sentido, la administración de justicia está obligada a brindar las más amplias posibilidades procesales a las partes, a fin de que ejerzan su defensa sin limitaciones que no sean las impuestas por la ley. A esta última tesis nos adherimos y pensamos que no se ha desarrollado con suficiencia el potencial probatorio que tiene la prueba testimonial en el juicio contencioso-tributario dentro del contexto de la oralidad procesal.

En efecto, es muy común ver que dentro de procedimientos de fiscalización, la Administración Tributaria con creciente frecuencia concede eficacia probatoria plena al testimonio de un tercero en contra de un contribuyente. Siguiendo esta línea de argumentación, dichos testimonios receptados durante la etapa administrativa deben ser nuevamente judicializados si han sido impugnados en juicio contencioso-tributario.

La prueba testimonial consiste en *“la declaración que hacen personas extrañas al juicio, las cuales reúnen las condiciones exigidas por la ley, y quedan en la forma que ella establece acerca de los hechos substanciales y pertinentes controvertidos por las partes.”*²²⁷ La naturaleza de este medio de prueba es: a) circunstancial por referirse el testigo a asuntos accidentales, y, b) indirecto porque el tribunal aprecia los hechos a través de la percepción de un tercero.

Este medio de prueba es admisible para probar cualquier hecho, sea de aquellos que producen o no consecuencias de orden jurídico siempre que no verse sobre una obligación que haya debido consignarse por escrito, tales como los reportes dados por terceros a la Administración dentro del proceso administrativo previo, testimonio del contador, y de funcionarios que tengan que ver con las operaciones y giro comercial del actor, proveedores, clientes, entre otros.²²⁸

Sostenemos que, de ser necesario y conducente para una de las partes, los terceros que intervinieron y fueron escuchados en calidad de “testigos” ante la Administración Tributaria durante un procedimiento de determinación, deben ser nuevamente escuchados oralmente y bajo juramento ante el tribunal a fin de judicializar los elementos de convicción reunidos en el acta de determinación.

²²⁷ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 124

²²⁸ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 128

Las reglas de apreciación del testimonio pueden resumirse en 6 reglas esenciales que, según la sana crítica deberá considerar el tribunal²²⁹: a) la declaración de un testigo imparcial y verídico habilita una presunción judicial cuando tenga la característica de ser grave, precisa y suficiente para formar su convencimiento. Esto quiere decir que una sola declaración testimonial puede llegar a constituir plena prueba de un hecho; b) la declaración de varios testigos que den razón de sus dichos, podrá constituir prueba plena cuando no haya sido desvirtuada por otra prueba en contrario; c) cuando las declaraciones de los testigos de una parte sean contradictorias con las de los testigos de la otra, tendrán por cierto lo que declaren aquellos que, aun siendo en menor número, parezca que dicen la verdad por estar mejor instruidos de los hechos o más imparciales y verídicos, o por hallarse más conformes en sus declaraciones con otras pruebas del proceso; d) cuando los testigos de una y otra parte reúnan iguales condiciones de ciencia, de imparcialidad y de veracidad, tendrán por cierto lo que declare el mayor número; e) cuando los testigos de una y otra parte sean iguales en circunstancias y en número, de tal modo que la sana razón no pueda inclinarse a dar más crédito a los unos que a los otros, tendrán igualmente por no probado el hecho; f) cuando sean contradictorias las declaraciones de los testigos de una misma parte, las que favorezcan a la parte contraria se considerarán presentadas por ésta.

Como vemos, las reglas precedentes obedecen a planteamientos racionales de valoración, en la cual se preserva la regla que dice que los testigos se pesan y no se cuentan. No son reglas rígidas, que atan el criterio de valoración del tribunal, sino que únicamente ejemplifican un proceso lógico de valoración.

Adicionalmente, valga decir que las reglas señaladas anteriormente, son plenamente aplicables a la valoración de la prueba pericial, lo cual pasamos a estudiar a continuación.

3.7 Prueba Pericial

²²⁹ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 132

La prueba pericial es aquella que se produce “*envirtud de la agregación a los autos de lo que se llama informe de peritos o, simplemente, peritaje. En consecuencia, el informe de peritos consiste en la presentación al juicio de un dictamen u opinión sobre hechos controvertidos en él, para cuya adecuada apreciación se requieren conocimientos especiales de alguna ciencia o arte.*”²³⁰ Este medio de prueba es de particular importancia para el proceso contencioso-tributario, pues orienta de manera definitiva el criterio de los jueces respecto de las operaciones contables, financieras, económicas o de auditoría realizadas. De igual manera sirve para explicar al tribunal el procedimiento de determinación realizado por los funcionarios técnicos administrativos. Como es sabido, la intensa interdisciplinariedad del Derecho Tributario requiere que los jueces tributarios cuenten con peritos que le permitan establecer con claridad los hechos que va a apreciar y valorar. Pero más que hechos, el perito tributario debe permitir, mediante una explicación clara, los procedimientos y tratamientos contables que se le ha encomendado analizar. En este sentido, los peritos están obligados a emitir juicios y criterios sobre una situación determinada, siempre que los mismos no versen sobre cuestiones jurídicas.

Para comparecer como perito en un juicio contencioso-tributario es requerido que el perito sea experto en la materia, lo cual, principalmente se acredita con el título de tercer nivel, sin que la falta de aquel signifique su imposibilidad para ejercer como perito. La selección y determinación de la idoneidad, en la práctica le corresponde a las Direcciones Provinciales del Consejo de la Judicatura, quienes son los encargados de emitir las acreditaciones correspondientes, lo cual, junto con el control que ejercen los jueces parece ser adecuado.

3.6.1 Reconocimiento Pericial

La prueba pericial en materia tributaria comienza con el reconocimiento y examen que hace el perito de los documentos contables, del expediente administrativo, de los documentos de sustento, o en definitiva de todo aquello que haya sido ordenado por el tribunal. Hay que aclarar que los peritos no obedecen a los requerimientos de las partes,

²³⁰ Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición. Pág. 142

sino que únicamente responden a la petición y orientación del tribunal para el ejercicio de su cargo.

En esta fase de reconocimiento, que principia de manera general con una diligencia de exhibición o inspección judicial, el perito deberá observar, estudiar y analizar el contexto general del caso sometido a su apreciación. Principalmente deberá considerar su examen a partir de lo que las partes le han solicitado que analice (ordinariamente a modo de preguntas), pero sin perder de vista que tanto el acto de determinación impugnado como el texto de la demanda son los límites naturales de aquello sobre lo que debe manifestarse.

Todo reconocimiento que realice el perito, en virtud del principio de contradicción está sujeto al control de las partes, por lo tanto, en todo momento deberán ser notificadas previamente y con precisión del lugar, fecha y hora para que concurran si así lo desean.

3.6.2 Criterio pericial

A diferencia de otras materias, la práctica del proceso contencioso-tributario ha propiciado que sean las partes quienes insinúen los peritos que han de informar al tribunal sobre los hechos controvertidos.²³¹

En este contexto es altamente probable que existan opiniones contradictorias en sus informes. Frente a esto, si las circunstancias así lo ameritan, y se compadece con la complejidad de los hechos informados, el tribunal podrá nombrar un nuevo perito que dirima tal contradicción. En cualquier caso, el tribunal puede apreciar libremente las opiniones de todos los peritos tributarios, tomando en consideración otras pruebas que obren del proceso. Tampoco ha de descartarse la posibilidad de que exista error esencial en cualquiera de los informes de los peritos, frente a lo cual, probado aquel error

²³¹ Únicamente los Tribunales Distritales de lo Fiscal No. 3 con sede en Cuenca, y el No. 5 con sede en Loja han adoptado la política de designar un perito único para que informe al tribunal.

sumariamente, se ordenará su corrección por otro perito sin perjuicio de la responsabilidad del perito.

El informe de perito o peritos será redactado con claridad y con expresión de los fundamentos en que se apoye; y si fuere obscuro o insuficiente para esclarecer el hecho disputado, el tribunal, de oficio o a petición de parte, exigirá de ellos la conveniente ampliación o aclaración. Para evitar la obscuridad, vaguedad o ambigüedad en el informe es recomendable que las partes formulen, a modo de pregunta, los aspectos que puntualmente desean que sean analizados por los peritos.

En materia contable el dictamen debe tocar todos los puntos que debieron ser objeto de análisis, indicar los documentos o soportes consultados, si se observaron o no las normas generales de la contabilidad o auditoría, indicar los puntos oscuros, y dar un concepto claro, delimitativo y una buena fundamentación técnico-científico.

3.6.3 Honorarios periciales

Uno de los aspectos más espinosos de la prueba pericial, precisamente es el pago de sus honorarios. Siendo que este tema nada tiene que ver con la discusión de fondo del proceso contencioso-tributario, pero afecta de manera determinante la imparcialidad y la objetividad de la información que obtiene el tribunal.

Por ejemplo, supone una afectación a la imparcialidad de los peritos que el Servicio de Rentas Internas tenga a su disposición un cuerpo de peritos que intervienen en los juicios insinuados por la Administración Tributaria, pero que tienen vínculo laboral con dicha institución. Pero igual afectación a la imparcialidad pericial supone que los peritos sean pagados por los contribuyentes. Este aspecto deberá ser dirimido por el Consejo de la Judicatura, pues trae muchas complicaciones para la correcta administración de justicia.

3.8 Inspección Judicial

Al tenor del Art. 242 del Código de Procedimiento Civil, la inspección es el examen o reconocimiento que el juez hace de la cosa litigiosa o controvertida, para juzgar de su estado y circunstancia. Busca la convicción acerca de la verdad y exactitud de los argumentos de las partes. En materia tributaria la inspección judicial busca que los jueces que conforman el tribunal aprecien directamente la contabilidad, sus documentos de sustento, así como el expediente administrativo.

Sus características esenciales son la de constituir un medio de prueba directo, y fijar los hechos desde el momento en se realiza la diligencia, hacia el futuro. Siendo que esta cualidad esencial no tiene un impacto probatorio tan amplio en el proceso contencioso-tributario, pues la observación directa de la contabilidad o del expediente administrativo no hará que por sí misma la inspección tenga algún valor probatorio. En este sentido, el tribunal deberá evitar confundir la inspección judicial con la exhibición de documentos, que pueden parecer muy similares, pero su objeto resulta notablemente diferente.

Las partes deberán procurar que la inspección que el tribunal realice, tienda a probar hechos o circunstancias materiales controvertidos en el proceso contencioso-tributario. Por lo expuesto, no es admisible una presentación “en bloque” de la contabilidad o del expediente administrativo, según sea el caso, pues los jueces no están percibiendo otras circunstancias materiales que no sean una extensa acumulación de papeles, y unos pocos documentos que personalmente alcanzan los jueces a apreciar.

La inspección judicial del tribunal permite que se combinen otros medios de prueba, tales como prueba testimonial y prueba pericial, y permite que ampliamente sean escuchados terceros, tales como contadores, financieros, funcionarios administrativos, entre otros. También se permite dar lectura a documentos, así como adjuntar los mismos y solicitar la práctica de elementos de prueba que en ese momento resulten conexos.

Este medio de prueba es muy flexible, y promueve una sana curiosidad procesal tanto del tribunal como de las partes. De esta audiencia necesariamente debe levantarse un acta en la que se indique con precisión las circunstancias y observaciones hechas por el tribunal. En la misma acta debe constar los puntos debatidos, y las intervenciones que las partes hagan al respecto.

En este punto es preciso realizar una distinción precisa entre los efectos probatorios que en el juicio contencioso-tributario produce la inspección judicial, en contraste con la exhibición: a) Mientras que en la exhibición de documentos la parte requerida muestra al tribunal documentos previamente señalados, en la inspección judicial, todas las partes en conjunto pueden hacer cuantas indagaciones consideren necesarias en el hecho discutido, admitiendo testigos, peritos, documentos entre otros medios de prueba conexos; b) el acta de la inspección judicial, por contener apreciaciones e intervenciones referidas al fondo del asunto, debe ser lo más fiel y completa posible, a fin de que quede plasmado en el proceso los aspectos que generaron convicción en los juzgadores; c) la inspección judicial se puede remitir al examen o verificación de hechos diferentes a los contables (libros de contabilidad y papeles), mientras que la exhibición resulta más rígida en cuanto a la presentación de otros documentos; d) mientras que la inspección judicial puede ser decretada de oficio, cuando el tribunal lo crea conveniente, la exhibición supone una justificación previa de parte del peticionario de la prueba, así como el señalamiento y la indicación del lugar y el responsable del objeto materia de exhibición.

III. CONCLUSIONES

CAPÍTULO I

- La prueba, su aplicación, práctica y valoración son el eje transversal del proceso contencioso-tributario, por lo que, necesariamente debe estar sujeta a los derechos constitucionales y legales, tanto procesales como tributarios. El reconocimiento y aplicación de los derechos constitucionales son de absoluto y obligatorio cumplimiento por todos quienes intervienen en el proceso contencioso-tributario, pero principalmente para la Administración Tributaria, así como para los órganos de la administración de justicia que lleguen a conocer de la contienda tributaria.
- Debido a la importancia que tiene para el Estado la recaudación de tributos, se ha establecido un régimen especial de presunciones, ficciones, traslados de carga de la prueba, entre otros, que aplicable a la materia tributaria.
- Todos los sujetos procesales que intervienen en el proceso contencioso-tributario gozan de las siguientes garantías probatorias mínimas: a) derecho a presentar y solicitar pruebas; b) derecho a contradecir las pruebas presentadas por la contraparte; c) a fin de garantizar la contradicción, el derecho de que las pruebas sean públicas; d) el derecho a la estricta observancia de parte del juzgador tributario respecto de la legalidad y regularidad de la prueba; e) el derecho a que las pruebas obedezcan siempre al debido proceso; f) el derecho a una correcta valoración de las pruebas presentadas y que, a través de las mismas se indague la verdad material de los hechos argumentados.
- La prueba tributaria, al encontrarse imbuida tanto por el derecho procesal, como por el derecho tributario, contiene una doble fuente de legalidad. La primera, en cuanto a la relación jurídica-probatoria que se entabla en el proceso contencioso-tributario, y la segunda en cuanto a la vinculación de la Administración Tributaria y de los órganos jurisdiccionales con competencia tributaria hacia el ordenamiento jurídico. La legalidad comporta una consecuencia necesaria y posterior a la juridicidad planteada en las normas y los precedentes jurisprudenciales. Toda vez que las obligaciones tributarias conllevan una afectación patrimonial a los contribuyentes, es preciso limitar cualquier abuso o arbitrariedad de parte del Estado (sea por

Administración Tributaria, o sea Función Judicial), más aún cuando se pretende demostrar, a través de la prueba practicada en juicio contencioso-tributario, la legitimidad de un acto de determinación. En segundo lugar, la legalidad de la prueba consiste en el cumplimiento irrestricto de la ley, a la luz de la Constitución, primordialmente por parte del fisco. Si la obligación tributaria nace de la ley por la sola realización del hecho imponible en los aspectos objetivos, subjetivos, temporales y espaciales y no como una potestad de la Administración Tributaria, la prueba tributaria sigue la misma suerte, y determina su alcance en función de ella. Por lo tanto, el procedimiento contencioso-tributario, junto con la prueba que se rinde en éste, satisface el presupuesto de legalidad objetiva, pues busca el cumplimiento estricto de la norma jurídico-tributaria.

- El proceso contencioso-tributario es un medio que ayuda a obtener por la vía judicial una imposición justa y legal, para lo cual, el tribunal, con ayuda de los sujetos procesales, deberá aproximarse a la denominada verdad material, siempre tomando en cuenta que la ley es el límite y la meta.
- Los contenidos generales del debido proceso contencioso-tributario consisten en: a) exponer de la manera más amplia los argumentos que se estimen adecuados, y a que el órgano de justicia, en este caso, el Tribunal Distrital de lo Fiscal o la Sala Especializada de lo Contencioso-Tributario de la Corte Nacional de Justicia, atienda y oiga dichas exposiciones; b) el derecho a solicitar, producir y practicar pruebas, en cuyo caso el tribunal deberá admitir la misma, proveerla, practicarla atendiendo la complejidad del asunto que se discute, y valorarla.; y c) el derecho a que la decisión que tome el tribunal sea motivada y fundamentada en las pruebas que obran del proceso.
- Las instituciones probatorias deben propiciar un amplio elenco probatorio en el proceso. El juzgador debe tender a favorecer la producción de prueba, aunque con las limitaciones de ley, pues la misma asegura la tutela judicial efectiva de los derechos. Por lo tanto, la libertad de prueba debe ser garantizada por el tribunal sin que en ningún caso se incurra en violaciones constitucionales o legales de las partes. Según Hernando Devis Echandía, la libertad de prueba tiene dos aspectos: a) libertad de los medios de prueba, que implica que la ley no puede limitar los medios

admisibles (por ejemplo en el campo tributario, la prueba testimonial, o la confesión judicial de funcionario público), sino debe permitir al juez calificar la relevancia y procedencia del mismo; y, b) libertad de objeto de prueba, lo cual se refiere a que las partes puedan probar todo hecho que, a su criterio, tenga relevancia en la decisión principal del juicio.

- Durante el ejercicio de la labor fiscalizadora, no se pueden omitir los derechos fundamentales del contribuyente, entre ellos el de la intimidad, el secreto bancario, y la inviolabilidad de domicilio, pues lo contrario supondría la nulidad del procedimiento de determinación y del acto administrativo impugnado. El derecho a la intimidad impone al Estado la obligación de abstenerse de determinados actos, y a que solo avance sobre aquella *“cuando superiores motivaciones de orden público lo justifiquen.”* Por lo tanto, comprende el ámbito de autonomía individual, sentimientos, hábitos y costumbres, relaciones familiares, situación económica, destino de los bienes y patrimonio, expectativas económicas o sucesorias, salud mental y física, y toda acción hecha o dato que revele información que el contribuyente desea mantener sin que sea conocido de manera pública. De igual manera, la Administración y los jueces tributarios se encuentran constitucional y legalmente obligados a respetar el secreto profesional, absteniéndose de solicitar cualquier información que suponga violación de secretos, con el fin de constituir una prueba en contra del contribuyente.
- La lealtad y veracidad de la prueba son el eje ético de la prueba en todos sus ámbitos. Estos principios, de aplicación general a todos los procesos, son el sustento donde descansa el éxito de un ordenamiento jurídico. Supone el compromiso de los abogados frente a la administración de justicia y frente a la sociedad, por encima de sus intereses particulares. La lealtad y veracidad son un ejercicio de madurez y honorabilidad que se encuentra en construcción en el sistema procesal ecuatoriano.
- El principio de inmediación permite una eficaz valoración de la prueba, en especial sobre aquellas pruebas que admiten apreciaciones multisensoriales. Esto impone, a su vez, una obligación al tribunal: participar activamente en la práctica de las pruebas, dejando de lado las actitudes pasivas y meramente receptivas. El tribunal es un auténtico director de la actividad probatoria y lo conduce, sin ser él el

protagonista. Este principio es un presupuesto de eficacia de la prueba, pues el tribunal, que aprehende con sus sentidos la prueba, obtiene con mayor facilidad y contundencia el convencimiento necesario para resolver.

- La aplicación del principio de esencia sobre la forma al tema de nuestro estudio busca que las pruebas ayuden auténticamente a descubrir la esencia jurídica y económica real, en lo que cabe, por encima de simulaciones o situaciones fictas o aparentes.

CAPÍTULO II

- En el proceso contencioso tributario identificamos tres fases probatorias: a) producción u obtención de la prueba; b) asunción del tribunal; c) valoración y apreciación. A su vez, la fase de producción u obtención se desarrolla en 3 etapas: a) recibimiento; b) proposición; y, c) práctica. En todas las fases es indispensable que se verifique el cumplimiento de los principios de legalidad, igualdad, publicidad, debido proceso, contradicción, lealtad y buena fe, preclusión, inmediación, disposición, entre otros, los cuales ya fueron explicados en el capítulo anterior.
- Para el aseguramiento de la prueba, la Administración goza de facultades de apoderamiento material. El Art. 96 del Código Tributario señala como obligaciones formales de los contribuyentes o responsables, entre otras, llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita; facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo; y exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas. Estas facultades, le permiten a la Administración ejercer amplias facultades de aseguramiento probatorio, y en específico de apoderamiento material de los documentos e información que se convertirán en pruebas.

- Resulta fundamental para el proceso contencioso-tributario que las partes constaten y verifiquen con minuciosidad que todas sus pruebas hayan sido admitidas. Sin perjuicio de la responsabilidad de las partes por razones de eficacia, el tribunal es el único responsable por la omisión de decretar una prueba, la misma que se constituye en violatoria del derecho a la defensa y al debido proceso, pues la falta de respuesta a la petición de una prueba vulnera el derecho a la defensa
- El tribunal se encuentra plenamente facultado para hacer uso de su facultad coactiva de obtención de los medios materiales de prueba, para lo cual deberá proveer despacho suficiente, de tal suerte que la prueba ordenada se lleve a cabo. Es un deber de la administración de justicia en general, y de los Tribunales Distritales de lo Fiscal en particular, no solo ordenar las pruebas, sino también hacer todo lo posible por que se practiquen, atendiendo a la tutela judicial efectiva. Lo contrario supone una auténtica denegación de justicia.
- La prueba dentro del contexto del proceso contencioso-tributario debe reunir requisitos intrínsecos y extrínsecos. Los primeros hacen referencia a la fuerza de convicción aportada por el medio de prueba en el proceso, inherentes a la actividad probatoria, mientras que los segundos se refieren a las circunstancias formales en las que se encuentra envuelto el medio de prueba para su proposición. Estos requisitos refuerzan la apreciación conjunta de la prueba, la cual se valorará por el tribunal como una unidad, pero en ningún caso suponen anticipar los resultados de la prueba. Por el contrario, su control debe garantizar la transparencia e imparcialidad del tribunal.
- La finalidad del proceso contencioso-tributario es obtener la certeza y convicción de los hechos con trascendencia tributaria a que ella se refiere, a través de los principios y garantías establecidos en el ordenamiento jurídico. Tal certeza o convicción es una creencia subjetiva de los jueces que conforman el tribunal que puede no corresponder a la realidad.
- Son objeto de prueba del proceso contencioso-tributario todos los hechos previstos en las normas que generan efectos tributarios (establecer la obligación tributaria, hecho generador, su base imponible, tarifa, sujeto activo, sujeto pasivo, exoneraciones, deducciones, rebajas, etc).

- La prueba en el proceso contencioso-tributario no consiste en reiterar de manera mecánica lo actuado frente a la Administración, ni tampoco consiste en adjuntar al proceso el expediente administrativo, con todos sus documentos de sustento, sin mayor proceso lógico-jurídico, admitiendo su veracidad y fuerza probatoria *per se*.
- Los hechos que no necesitan ser probados responden a las necesidades lógicas del proceso, y orienta a las partes para enfocarse en la demostración de lo que realmente importa al proceso.
- También es preciso tener en cuenta que la finalidad probatoria de la administración no es únicamente recaudatoria, sino que busca establecer el hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, pero simultáneamente, busca precautelar los derechos de los particulares, resguardándolos de cualquier abuso de derecho y evitando lesionar los derechos fundamentales de los ciudadanos. De su lado, al contribuyente le corresponde probar los hechos en que funde su demanda; los errores que alegue haber cometido en su declaración tributaria; los errores incurridos por la Administración en el proceso de determinación; las circunstancias alegadas para acogerse de una rebaja o exoneración, siempre que la Administración no haya negado la misma en su acto administrativo; los costos, deducciones, exenciones y pasivos no incluidos en la declaración; la posesión de un bien que figure a nombre de otra persona; hechos que justifiquen variaciones patrimoniales, entre muchos otros.
- Corresponde probar a la Administración Tributaria: a) La realización del hecho imponible y de todas las circunstancias relativas al mismo, salvo que hayan sido aceptadas por las partes; b) De haberse practicado una determinación presuntiva, la verificación de las causales para haber practicado esta determinación y no la determinación directa; c) Incumplimientos de deberes formales; d) Hechos constitutivos de la obligación tributaria; e) Realización de notificaciones y comunicaciones, así como las actividades fiscalizadoras; f) Situaciones contrarias al orden normal de las cosas; g) La existencia de obligaciones tributarias superiores a las declaradas por el contribuyente; h) Que las declaraciones, libros y demás documentos del contribuyente no son fidedignos.

- Corresponde al contribuyente demostrar: a) Que se encuentra inmerso en las circunstancias de exoneración, rebaja o beneficio tributario; b) Pertenecer a un régimen tributario especial; c) La existencia de operaciones que dan derecho a deducciones o crédito fiscal; d) Cualquier forma de extinción de la obligación tributaria; e) El monto de las operaciones que sirven de base imponible para el cálculo del impuesto.
- Las presunciones, entre otras, cumplen las siguientes funciones: a) explicitar y establecer legalmente los elementos sustanciales del supuesto de hecho; b) evitar el fraude a la ley y otras prácticas elusivas; c) aplicación de principios de equidad; d) Simplificación de la gestión tributaria; e) dificultad de obtener prueba directa en el ejercicio de la gestión tributaria, y, f) concesión de beneficios fiscales.
- La administración nunca puede crear presunciones, pues esta es una tarea encomendada únicamente al legislador. Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible, así como aquellas sancionatorias deben admitir prueba en contrario. Tampoco son admisibles las pruebas imposibles contra quien se establece una presunción. La Administración Tributaria debe probar, en todos los casos el cumplimiento del hecho del que se infiere la presunción. De igual manera es contrario al ordenamiento jurídico tributario el establecimiento de presunciones de presunciones, pues las mismas, aparte de no ser lógicas se apartan del criterio de la sana crítica.
- La valoración de la prueba que realiza el tribunal debería basarse en el criterio de “axiología racional”, según la cual la fuerza probatoria de los medios de prueba tienen que ver con una escala de valores que proviene primeramente de la razón, y con posterioridad de la ley: a) credibilidad o fiabilidad, significación (eficacia entre el hecho a probar y el medio utilizado); c) validez (jerarquía racional y jurídica del medio de prueba); d) oportunidad; y e) utilidad.
- De manera sencilla, podemos formular que los principales presupuestos de la sana crítica como sistema de valoración probatoria son: a) La decisión judicial ha de ser motivada; b) La decisión solo puede sustentarse en las pruebas legalmente incorporadas, excluyendo el conocimiento privado del tribunal, o argumentos

arbitrarios; c) La confrontación de las pruebas tanto de lado del contribuyente como de la Administración Tributaria y el grado de certeza obtenido de la misma.

- La Administración Tributaria puede exigir al sujeto pasivo, así como cualquier persona requerida por aquella, el cumplimiento de las siguientes obligaciones destinadas a asegurar su prueba: a) llevar libros o registro de las transacciones; b) emitir de comprobantes de venta autorizados; c) suministrar informes; exigir la presentación de comprobantes y justificativos; d) inspeccionar documentos, libros, comprobantes, contabilidad, entre otros. Toda esta imposición de obligaciones formales asegura los elementos probatorios que con posterioridad serán presentados ante el tribunal. De no existir las mismas el juicio contencioso –tributario estaría destinado al fracaso, y no tendría razón de ser. Pero las pruebas obtenidas en la etapa administrativa tienen las siguientes características: a) tienen su origen legal, su formación es extraprocesal y no presta mérito en el juicio sino hasta que es presentada al tribunal en cumplimiento de los requisitos para la práctica de la prueba; y b) la prueba preconstituida en la etapa administrativa siempre es documental.

CAPÍTULO III

- La prueba documental tiene preeminencia sobre el resto de los elementos de prueba en materia tributaria pues generalmente se encuentra preconstituida y asegurada ante la Administración.
- Las características de la contabilidad como medio de prueba son: a) Es privado en su origen; b) es reglamentado; c) auténtico; d) declarativo; e) probatorio y constitutivo; y f) original.
- La prueba contable sirve para convencer a la Administración Tributaria y al tribunal de la certeza de los hechos de la obligación tributaria controvertida. Por lo mismo su objeto es demostrar los aspectos relacionados con las obligaciones, si los datos relacionados en las cuentas son fiel reflejo de la situación económica y de las obligaciones fiscales en cuanto a su modo, tiempo y lugar.

- El valor probatorio de la contabilidad en el juicio contencioso-tributario, depende principalmente del cumplimiento de sus requisitos reglamentarios, y su conformidad a las normas tributarias. Al respecto, será el tribunal quien, en uso de su sana crítica y con independencia del criterio de la Administración Tributaria, determine si la contabilidad presta mérito suficiente y si la existencia de vicios o vacíos contables anulan su valor probatorio.
- El expediente administrativo cumple tres finalidades. La primera es demostrar el cumplimiento del debido procedimiento administrativo y la regularidad del proceso de determinación, como una garantía del contribuyente frente a la arbitrariedad del Estado. La segunda finalidad es hacer visible los fundamentos de la Administración Tributaria en la motivación expresada en el acto administrativo, así como permitir al sujeto pasivo conocer los datos que han sido tenidos como elementos de convicción por el fiscalizador. Finalmente, en el caso de plantearse un juicio contencioso-tributario, el expediente sirve para facilitar a la administración de justicia revisar la legalidad y de la actuación administrativa, y constatar de primera mano la actividad fiscalizadora realizada.
- La declaración tributaria es la consecuencia de un ejercicio conciliatorio de base imponible, tarifa y valor a pagar de los tributos, que basa su valor probatorio primordialmente en la contabilidad (entendido en su sentido más amplio).
- La prueba pericial orienta de manera definitiva el criterio de los jueces respecto de las operaciones contables, financieras, económicas o de auditoría realizadas.
- El perito tributario debe permitir, mediante una explicación clara, los procedimientos y tratamientos contables que se le ha encomendado analizar. En este sentido, los peritos están obligados a emitir juicios y criterios sobre una situación determinada, siempre que los mismos no versen sobre cuestiones jurídicas.
- Las diferencias entre exhibición e inspección judicial son las siguientes: a) mientras que en la exhibición de documentos la parte requerida muestra al tribunal documentos previamente señalados, en la inspección judicial, todas las partes en conjunto pueden hacer cuantas indagaciones consideren necesarias en el hecho discutido, admitiendo testigos, peritos, documentos entre otros medios de prueba conexos; b) el acta de la inspección judicial, por contener apreciaciones e

intervenciones referidas al fondo del asunto, debe ser lo más fiel y completa posible, a fin de que quede plasmado en el proceso los aspectos que generaron convicción en los juzgadores; c) la inspección judicial se puede remitir al examen o verificación de hechos diferentes a los contables (libros de contabilidad y papeles), mientras que la exhibición resulta más rígida en cuanto a la presentación de otros documentos; d) mientras que la inspección judicial puede ser decretada de oficio, cuando el tribunal lo crea conveniente, la exhibición supone una justificación previa de parte del peticionario de la prueba, así como el señalamiento y la indicación del lugar y el responsable del objeto materia de exhibición.

IV. RECOMENDACIONES

- Es imperativo que el ejercicio del debido proceso por parte de los tribunales abra un camino equilibrado entre el deber de colaboración e información del contribuyente y el derecho a no inculparse. Para el efecto, es obligación tanto de la Administración Tributaria, como de los órganos de administración de justicia tributaria, advertir al contribuyente tan pronto como se evidencien elementos constitutivos de una infracción tributaria dentro de la etapa de determinación, y más aún dentro de un proceso contencioso.
- La realización de todas las diligencias probatorias deben ser gratuitas, cumpliendo con el mandato Constitucional y legal. De ninguna manera puede ser admisible por las autoridades de control que se cobren dineros por concepto de salidas de los servidores judiciales.
- Resulta indispensable la inmediata incorporación de la oralidad en la práctica contencioso-tributaria, y dar paso a que todos los medios probatorios admisibles en el derecho tributario se practiquen bajo este sistema. El uso del mecanismo de la palabra hablada es un requisito esencial para una mejor valoración de la prueba.
- Para proteger el derecho a la intimidad del contribuyente frente a la actividad de recolección probatoria de la Administración Tributaria deberán reunirse los siguientes requisitos: a) licitud de su obtención de información; b) la información

debe ser completa, exacta y actualizada; c) que su obtención obedezca a una finalidad específica, establecida previamente; d) que su valor probatorio únicamente sea destinado para demostrar aquellos hechos para los que fueron requeridas y dentro de ese proceso concreto; e) que se mantengan en secreto y no se lleguen a conocer por terceros; e) que el contribuyente participe en todo momento del proceso de recolección de pruebas, y de su tratamiento posterior, y se le informe de las consecuencias de no cumplir o cumplir deficientemente en la recopilación de información requerida por la administración.

- La actividad probatoria en ningún caso puede transgredir el límite de la autonomía individual, sentimientos, hábitos y costumbres, relaciones familiares, situación económica, destino de los bienes y patrimonio, expectativas económicas o sucesorias, salud mental y física, y toda acción hecho o dato que revele información que el contribuyente desea mantener sin que sea conocido de manera pública.
- Tanto el tribunal con la Administración Tributaria deberá estar muy pendientes de velar por la reserva y protección de la intimidad de los contribuyentes, aún frente a la publicidad procesal. Para esto deberá considerar los criterios de existencia de fin legítimo, idoneidad, necesidad, intensidad de intervención, y justificación de intervención.
- Resulta inmediato e imprescindible que los Tribunales Distritales de lo Fiscal impongan por todos los medios constitucionales y legales que tiene a su disposición el cumplimiento de sus providencias. El incumplimiento reiterado a las disposiciones probatorias repercute directamente en la legitimación social que tienen los jueces.
- La finalidad teleológica de la prueba es obtener una sentencia justa, por encima de cualquier percepción teórica o formalista. La prueba es un eslabón más en la búsqueda de los fines propios del proceso contencioso-tributario, de la Constitución y del Derecho.
- Más allá de la obligación de tutela judicial efectiva señalada en la Constitución, así como en el Art. 129 del Código Orgánico de la Función Judicial, el deber de los jueces es expedir sentencias apegadas a la justicia. Para esto, el ordenamiento jurídico ha permitido que el tribunal, como cuerpo colegiado, cumpla su deber de

manera oficiosa, siempre que la actividad de las partes fuere insuficiente o incompleta. Las denominadas actuaciones para mejor resolver permiten decretar oficiosamente pruebas, y tener como tales a las que aún no han sido incorporadas al proceso.

- En materia tributaria sería muy aconsejable admitir la libertad investigativa del juzgador en relación con la vigencia de las leyes extranjeras, superando aquellas formalidades que entorpecen una tutela expedita y eficaz de los derechos de las partes. De hecho, con los recursos disponibles hoy en día, no resulta difícil determinar a los mismos juzgadores las normas de derecho extranjero vigentes o históricas.

V. BIBLIOGRAFÍA

- Altamirano, Alejandro C. *El Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Editorial Ábaco, 2003.
- Asamblea Nacional del Ecuador. *Constitución de la República*. 2008.
- Alessandri y Somarriva. *Curso de Derecho Civil*. Tomo I, Volumen II. Editorial Nascimento. 1962.
- Buitrago, Ignacio José, y Calvo, Rubén. *La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Revista “Derecho Fiscal”. Número. XLII.
- Buitrago, Ignacio José. *Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009.
- Bustamante Alarcón, Reynaldo. *El Derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo*. Lima, ARA Editores, 2001.
- Campos, Bidart. *Tratado elemental de derecho constitucional. Tomo I* Buenos Aires. Ediar. 1986.
- Casarino Viterbo, Mario. *Manual de Derecho Procesal*. TOMO IV. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, quinta edición.
- Casás, José Osvaldo. *El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario*. Buenos Aires, Editorial Ábaco.
- Chau Quispe, Lourdes. *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009.
- Chiovenda, Giuseppe. *Instituciones del derecho procesal civil*. Tomo III. Madrid. Revista de Derecho Privado. 1954.
- Corporación de estudios y publicaciones. *Código Tributario; Ley de Régimen Tributario Interno y Reglamento*. Actualizado a agosto de 2012.
- Cusguén Olarte, Eduardo. *Manual De Derecho Tributario*. Bogotá, Editorial Leyer, quinta edición.
- Díaz Sieiro, Horacio. *El proceso contencioso tributario*. Buenos Aires, Astrea,

2003.

- Devis Echandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO I. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981.
- Devis Echandia, Hernando. *Teoría General De La Prueba Judicial*, TOMO II. Buenos Aires, Víctor P. de Zaudía, quinta edición, 1981.
- Fenelch, Miguel. “La Prueba en Derecho”
- Fonrouge, Carlos Giuliani y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, tercera edición, 1984.
- Gascón Abellán, Marina. *Concepciones de la prueba. Observaciones a propósito de Algunas Consideraciones Sobre la Relación Entre Prueba y Verdad, de Michele Taruffo*.
- Góngora Vega, Ignacio, y otros. *El Hombre y su Pensamiento*. PIME Editores, 1984 Pág. 23.
- González Solórzano, Eduardo. *La prueba en la jurisdicción contenciosa tributaria*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2007. (tesis)
- Gorosito, Alberto. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Resolución XII. Bogotá. 1985.
- Meizi, Flavia Irene. *Secreto Fiscal*.
- Moreno Fernández, Juan. *La discrecionalidad en el derecho tributario*. Valladolid, Lex Nova, 1998.
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.
- Margáin Manautou, Emilio. *Facultades De Comprobación Fiscal*. México DF, Editorial Porrúa, 1999.
- Martínez Herrera, Gerardo. “*La Prueba Contable en el Proceso Tributario*”. Santa Fe de Bogotá. Editorial Leyer.
- Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1985.
- Parra Quijano, Jairo. *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá, Ediciones del profesional, decimoctava edición.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Derecho Procesal Tributario*, Loja, Universidad Técnica

Particular de Loja, 2005.

- Picó I Junoy, Joan. *La prueba pericial en el proceso civil español*. Barcelona. J. M. Bosh Editor.
- Puig Brutau, José. *Introducción al derecho civil*” Editorial Bosh. Barcelona.
- Ramírez Cardona, Alejandro. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Bogotá. Editorial Temis, 1985.
- Rodríguez- Bereijó León, María. *Los principios generales de la formación de la prueba en el derecho tributario*.Navarra, Thomson-Aranzadi, primera edición, 2007.
- Rodríguez, María José. *El Acto Administrativo Tributario*. Editorial Ábaco.
- Rosenberg, Leo. *La carga de la prueba*. Buenos Aires. Egea. 1956.
- Rosental- Iudin. *Diccionario Filosófico*. Bogotá, Ediciones Universales de Colombia.
- Saconne, Mario Augusto. *Manual De Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial La Ley, segunda edición, 2005.
- Serra Domínguez, *Contribución al estudio de la prueba*. Revista Jurídica de Cataluña. 1969.
- Simone Lasso, Carmen. *La equidad tributaria en el Ecuador*. XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Quito. 2010.
- Soler, Osvaldo H.*Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco*. Buenos Aires, La Ley, 2001.
- Troya, José Vicente. “*Derecho Tributario Material*”.
- Troya, José Vicente. “*Derecho Formal o Administrativo Tributario*”
- Ugalde, Rodrigo. *La prueba de las obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, Santiago de Chile, Editorial Lexis Nexis, 2004.
- Valdés Costa, Ramón. *El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal*, Buenos Aires, La Ley, 2002.
- Valentín, Gabriel. *Análisis crítico de la llamada teoría de las cargas probatorias dinámicas*.

- Varios Autores. *Diccionario Jurídico Espasa*. Madrid. Editorial Espasa Calpe. 2001.
- Vargas, Abraham. *Cargas probatorias dinámicas. Sus perfiles actuales y algunas respuestas para sus críticos*.
- Verdugo, Mario; Pfefffer, Emilio; Nogueira, Humberto. *Derecho Constitucional. Tomo I* Editorial Jurídica. 2005.
- Vergara, Sandoval, Rafael. *La Prueba en materia tributaria en Bolivia*. Cochabamba, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2009.
- Yáñez Erazo, José. *La prueba en el procedimiento contencioso tributario*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010. (Tesis)

Artículos:

- Durán-SindreuBuxade, Antonio. *La presunción de veracidad de las actas: estudio y análisis*. Internet: <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/presuncion-veracidad-actas-analisis-284681> Acceso: 20/11/12.
- Escuela Nacional de la Judicatura de la República Dominicana. *Seminario “Valoración de la Prueba II”*. 2002. Internet: www.enj.org/portal/index.php?option=com_docman&task Acceso: 15/12/12.
- Hume. *El Origen del conocimiento y sus clases*. Internet. www.webdianoia.com/moderna/hume Acceso: 18/12/09
- Martínez Cohen, Rafael, *La Carga de la Prueba en Materia Tributaria*, Internet. http://www.rafaelmartinezabogado.cl/es_articulos_y_publicaciones.php Acceso: 21/10/11.

Fuentes de Internet:

- Borrador del Código General del Proceso de agosto de 2012: http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/proyecto_codigo_general/Proyecto%20Codigo%20General%20del%20Proceso.pdf Acceso 25/11/12
- <http://www.portaltributario.com.pe/detalle.php?d=MjI2Nzc>. Acceso: 20/10/11
- http://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin_informativo/06_06_2011/contenido

[tributario contable laboral 13.htm](#) Acceso: 20/10/11

- <http://blog.pappastax.com/index.php/2009/08/04/tax-disputes-and-the-burden-of-proof/> Acceso: 20/10/11
- <http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM> Acceso: 20/10/11
- <http://lema.rae.es/drae/?val=lealtad> Acceso 25/11/12
- <http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/030330120008.html>. Acceso: 17/10/12

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, GUILLERMO GONZALO LASCANO BÁEZ, CC 1711601995 autor del trabajo de graduación intitulado "LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS CONTENCIOSO- TRIBUTARIOS EN EL ECUADOR" previa la obtención del grado académico de MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO, en esta facultad de JURISPRUDENCIA:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica dl Ecuador, de conformidad con el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio Web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 15 de Noviembre de 2013

GUILLERMO GONZALO LASCANO BÁEZ

C.C 1711601995